

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**La justicia administrativo-tributaria : obstáculos para su
realización en el derecho costarricense**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Gonzalo Fajardo Salas

DIRECTOR:

Jesús González Pérez

Madrid, 2015

Rd. 64.052

TE 650

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

Facultad de Derecho

**LA JUSTICIA ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIA:
OBSTACULOS PARA SU REALIZACION EN
EL DERECHO COSTARRICENSE**

Tesis de Grado presentada ante la Facultad de Derecho
de la Universidad Complutense de Madrid
para optar por el título de
Doctor en Derecho



GONZALO FAJARDO SALAS

BIBLIOTECA
DE DERECHO

1976

DEDICATORIA:

Dedico esta tesis a mi madre, Aída Salas Campos, como un homenaje mínimo a su esfuerzo tenaz durante toda una vida por forjar hijos de bien. En el año de su jubilación, después de veinticinco años de brega y sacrificio en las escuelas rurales de Costa Rica, le rindo pleitesía.

AGRADECIMIENTO

Quiero dejar constancia de mi mayor gratitud al Profesor Jesús González Pérez, Director de esta tesis; quien en todo momento me brindó su entusiasta guía y apoyo humano que tanto se requiere cuando se estudia, particularmente en el extranjero; así como sus consejos valiosísimos durante todo el trabajo de investigación y redacción de la tesis.

Del maestro González Pérez guardaré siempre el mejor de los recuerdos por su trato fino y humano; y me llevo, al concluir mis estudios en España, su orientación y la inquietud de continuar estudiando sus excelentes escritos, así como el de otros distinguidos e igualmente destacados tratadistas españoles.

Agradezco, asimismo, al Profesor Fernando Garrido Falla sus valiosas sugerencias, que me dio al iniciar la investigación, durante el curso de ella y las que me formuló al concluir el trabajo de redacción de esta tesis.

Estoy, igualmente, agradecido con los profesores Eduardo García de Enterría y Fernando Sáinz de Bujanda por la orientación que me dieron al comenzar las tareas de investigación.

Gracias al actual Decano de la Facultad de Derecho, Lic. Eduardo Ortiz Ortiz, y a su Cuerpo Asesor, pude obtener por parte de la Universidad de Costa Rica una beca de estudios de post-graduación en las Universidades de Roma y de Madrid.

Quiero dejar constancia de mi gratitud al Profesor Ortiz por su apoyo en todo momento, durante mi permanencia como becario en las citadas universidades.

Igual reconocimiento debo hacer para nuestra Universidad de Costa Rica por la oportunidad que me brindó para poder culminar con éxito mis estudios de especialización en los citados centros superiores de enseñanza del extranjero.

Gracias, a su vez, al FONAPE del Banco Anglo Costarricense, por el préstamo que me otorgó durante el último año de permanencia en el exterior para completar la asignación que me giraba mensualmente la Universidad de Costa Rica.

Quiero finalmente, porque es de justicia hacerlo, dejar constancia de mi agradecimiento a mi cuñado Jorge Ruphuy Mora y a mi hermana Aída Damaris Fajardo Salas, quienes fungieron como mis apoderados generalísimos durante mi ausencia y quienes con diligencia atendieron todos mis asuntos personales. A la vez deseo agradecerle al señor Rodolfo Méndez Ulloa de la Oficina de Relaciones Internacionales de la Universidad de Costa Rica todo el apoyo administrativo que me brindó mientras disfruté de la beca; y a la señorita Xinia Hernández Pineda, quien tuvo a su cargo el trabajo de mecanografía de esta tesis, con sacrificio de sus horas libres.

Muchísimas gracias a todos ellos.-

SUMARIO

- 1.- INTRODUCCION GENERAL.-
- 2.- EL ESTADO DE DERECHO.-
 - 2.1- Consideración Previa
 - 2.2 Tránsito del régimen absoluto al Estado de Derecho y aparición del principio de legalidad.-
 - 2.3 Los valores y derechos fundamentales de la persona humana y la supeditación del Estado al Derecho.-
 - 2.4 El Principio de Legalidad y la separación de funciones como máxima garantía de la sumisión de la Administración al Derecho.-
 - 2.5 El Principio de la Responsabilidad del Estado.-
 - 2.6 El Control Jurisdiccional sobre la Legislación.-
 - 2.7 La Justicia Administrativa no agota el concepto del Estado de Derecho.-
 - 2.8 Recapitulación.-
- 3.- DEBECHO DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA.-
 - 3.1. Premisa.-
 - 3.2 Poder Judicial: Baluarte de la libertad y de los derechos.-
 - 3.3 La Administración de Justicia.-
 - 3.3.1 Concepto.-

- 3.3.1.1 Justicia Impartida por órganos sujetos al Ordenamiento Jurídico.-
 - 3.3.1.1.1 Principio de la obligatoria motivación de las resoluciones jurisdiccionales.-
 - 3.3.1.1.2 Principio de la revisibilidad total o parcial de los fallos.-
 - 3.3.1.1.3 Derecho de obrar en juicio en tutela de los propios derechos e intereses legítimos.-
 - 3.3.1.1.4 Establecimiento de las condiciones y modos para la reparación de los errores judiciales.-
- 3.3.1.2 Independencia de los jueces que los integran.-
 - 3.3.1.2.1 Consideración previa.-
 - 3.3.1.2.2 Dependencia externa e interna
 - 3.3.1.2.3 Independencia objetiva y subjetiva o personal
 - 3.3.1.2.4. Garantías en la asunción del cargo judicial.
- 3.3.1.3 Recapitulación.-
- 3.4 El Derecho de Acceso efectivo al órgano jurisdiccional independiente.-
- 3.5 Principio de Acceso a la Justicia referido a la Jurisdicción Contencioso Administrativa.-
 - 3.5.1. Consideración previa.-
 - 3.5.1. Mayor trascendencia del principio en la materia administrativa.-

- 3.5.3 Presupone el principio: que existe una plenitud de actos, que pueden ser revisados en la vía jurisdiccional.-
- 3.5.4 Derecho de acceso a la Justicia y la vía previa administrativa.-
- 3.5.5 El Derecho de Acceso a la Justicia Administrativa en el Derecho comparado.-
 - 3.5.5.1. Premisa
 - 3.5.5.2 Constitución de la República Federal de Alemania.-
 - 3.5.5.2.1 Acceso a los órganos judiciales.-
 - 3.5.5.2.2 Independencia de los Jueces.-
 - 3.5.5.3 Constitución Política de Costa Rica
 - 3.5.5.3.1. Acceso a los órganos jurisdiccionales.-
 - 3.5.5.3.2. Independencia de los Jueces.-
 - 3.5.5.4 Leyes Fundamentales de España.-
 - 3.5.5.4.1. Acceso a los órganos jurisdiccionales.-
 - 3.5.5.4.2. Independencia de los Jueces.-
 - 3.5.5.5. Constitución de la República Italiana.-
 - 3.5.5.5.1. Acceso a los órganos jurisdiccionales
 - 3.5.5.5.2 Independencia de los jueces.-
 - 3.5.5.6 Ideas generales sobre las normas fundamentales a-
ludidas del Derecho Comparado.-

- 4.- OBSTACULOS PARA EL ACCESO A LA JUSTICIA EN LA VIA ADMINISTRATIVA.-
 - 4.1 Consideraciones preliminares.-
 - 4.2 Nociones Generales sobre la vía previa administrativa.-

- 4.2.1 Autotutela de la Administración
- 4.2.2. Vía previa administrativa como manifestación de un plano de autotutela.-
- 4.2.3. Naturaleza de la regla de la decisión previa.-
- 4.2.4. El fundamento de la decisión previa administrativa.
- 4.2.5. Regla de la decisión previa facultativa; no obligatoria como requisito previa a la vía jurisdiccional.-
- 4.2.6. Paralelismo entre la vía previa administrativa y la contencioso administrativa.-
- 4.3 Falta de regulación o regulación deficiente de la vía previa administrativa.
 - 4.3.1 Ideas previas.-
 - 4.3.1.1. Objetivos de la regla de la decisión previa.-
 - 4.3.1.2. Requisitos de la regulación para que se cumplan los objetivos perseguidos por la regla de la decisión previa.-
 - 4.3.1.2.1. Plenitud de la regulación.-
 - 4.3.1.2.2. Existencia de institutos jurídicos idóneos.-
 - 4.3.1.3 Garantías que aseguran la sumisión de la Administración al Derecho.-
 - 4.3.1.3.1 Garantías de naturaleza política.
 - 4.3.1.3.2. Garantías administrativas.-

4.3.1.3.3. Garantías Jurídicas y, particularmente, la del Procedimiento Administrativo.-

4.3.1.3.3.1 El Procedimiento Administrativo debe seguirse como cauc obligatorio de la actuación administrativa.

4.3.1.3.3.2 Existencia de varias clases de procedimiento y la unificación de él en cuanto a sus elementos comunes.

4.3.1.3.3.3 Concepto de Procedimiento Administrativo.

4.3.1.3.3.4 El Formalismo y el formulismo.

4.3.1.3.3.5 Recapitulación

4.3.2 Falta de regulación adecuada de los procedimientos especiales de revisión.

4.3.2.1 Ideas preliminares

4.3.2.2 Brevísimas alusión a los procedimientos especiales de revisión en España.-

4.3.2.2.2 La Declaración de anulabilidad.

- 4.3.2.2.3 El Proceso de lesividad
- 4.3.2.2.4 La rectificación de errores materiales
o de hecho y aritméticos.-
- 4.3.2.2.5 Consideraciones finales sobre los pro-
cedimientos de revisión
- 4.3.2.3 Los procedimientos especiales de revisión en Costa
Rica
 - 4.3.2.3.1 Los procedimientos especiales de revisión en el
Código Tributario.
 - 4.3.2.3.2 Los procedimientos especiales de revisión en la
legislación aduanera
 - 4.3.2.3.3 Los procedimientos especiales de revisión en el
ámbito municipal
- 4.3.2.4 El Proceso de lesividad y el procedimiento especial
de impugnación en materia tributaria, a cargo de la
Administración en España y en Costa Rica
 - 4.3.2.4.1 Ideas previas generales
 - 4.3.2.4.2 Declaratoria de lesividad
 - 4.3.2.4.2.1 Ideas previas generales
 - 4.3.2.4.2.2 Naturaleza jurídica
 - 4.3.2.4.2.3 Fundamento
 - 4.3.2.4.3 Proceso de lesividad
 - 4.3.2.4.3.1 Concepto

- 4.3.2.4.3.2 Naturaleza jurídica
- 4.3.2.4.3.3 Fundamento
- 4.3.2.4.4 El Procedimiento de impugnación a cargo
de la Administración tributaria y el pro-
ceso de lesividad.-
 - 4.3.2.4.4.1 En España
 - 4.3.2.4.4.2 En Costa Rica
- 4.3.3 Aplicación supletoria de otras leyes
- 4.4 Obstáculos con relación a los requisitos
 - 4.4.1 Consideraciones preliminares
 - 4.4.2 Con relación al órgano administrativo
 - 4.4.2.1 Inexistencia formal de distinción entre los ór-
ganos de gestión y de resolución de las reclama-
ciones económico administrativas.
 - 4.4.2.2 Tribunales Administrativos
 - 4.4.2.2.1 Ideas preliminares
 - 4.4.2.2.2 Son preferibles los Tribunales Adminis-
trativos que los Tribunales Judiciales.-
 - 4.4.2.2.3 Naturaleza Jurídica de los Tribunales en
examen.
 - 4.4.2.2.3.1 De las comisiones tributarias ita-
lianas.
 - 4.4.2.2.3.2 Consideraciones y conclusiones que
podemos derivar de la discusión en
Italia, sobre la naturaleza de las
Comisiones Tributarias.

4.4.2.2.3.3 Naturaleza de los Tribunales económicos administrativos españoles.

4.4.2.2.3.4 Naturaleza del Tribunal Fiscal y Comité Arancelario costarricense.

4.4.2.2.3.4.1 Consideraciones preliminares

4.4.2.2.3.4.2 El Tribunal Fiscal Administrativo

4.4.2.2.3.4.2.1 Sus naturaleza jurídica

4.4.2.2.3.4.2.2 Regulación inadecuada de ciertos extremos importantes referentes a su competencia y funcionamiento.-

4.4.2.2.3.4.3 El Comité Arancelario

4.4.2.2.3.4.3.1 Su Competencia

4.4.2.2.3.4.3.2 Creado por Convenio centroamericano y vinculado a órganos de Integración como medio de asegurar la uniformidad en los criterios de clasificación arancelaria.

4.4.2.2.3.4.3.3 Su naturaleza jurídica.

4.4.2.2.3.4.3.3.1 Integración del Comité y su representatividad de intereses.

4.4.2.2.3.4.3.3.2 Nombramiento de sus integrantes y duración del mismo.

4.4.2.2.3.4.3.3.3 Normativa que regule al procedimiento al cual debe ajustarse el Comité en su actuación.

- 4.4.2.2.3.4.3.3.4 Sujeción del Comité a factores extra
jurídico.-
- 4.4.2.2.3.4.3.3.5 A manera de sugerencia
- 4.4.3 Con relación a los actos impugnables
 - 4.4.3.1 Premisa
 - 4.4.3.2 Recursos diferentes en algunas diligencia o con-
tra ciertos actos.-
 - 4.4.3.3 Actos firmes desde que se dicta la primera reso-
lución formal
- 4.4.4 Con relación a los requisitos de la actividad
 - 4.4.4.1 Premisa
 - 4.4.4.2 Lugar
 - 4.4.4.2.1 Dificultades de acceso físico a los tribu-
nales, ante los cuales se debe ejercitar
el derecho de expresar agravios.
 - 4.4.4.2.2 Utilización del servicio postal como medio
para ejercitar.-
 - 4.4.4.2.3 Inexistencia de Plazos distintos para re-
currir en función de la distancia en que
se encuentra el interesado respecto del
órgano
 - 4.4.4.3 Tiempo
 - 4.4.4.3.1 Consideración previa
 - 4.4.4.3.2 Fijación de plazos para resolver

- 4.4.4.3.2.1 Ideas previas
- 4.4.4.3.2.2 Según el Código Municipal
- 4.4.4.3.2.3 Según el Código Aduanero
- 4.4.4.3.2.4 Según el Código Tributario
- 4.4.4.3.3 Falta de regulación sobre las resoluciones dictadas fuera de los plazos establecidos.-
- 4.4.4.3.4 El silencio en vía administrativa
 - 4.4.4.3.4.1 Ideas previas
 - 4.4.4.3.4.2 Según el Código Municipal
 - 4.4.4.3.4.3 Según el Código Aduanero
 - 4.4.4.3.4.4 Según el Código Tributario
- 4.4.4.4 Forma
 - 4.4.4.4.1 Motivación
 - 4.4.4.4.2 Notificaciones
 - 4.4.4.4.2.1 Consideraciones doctrinarias previas
 - 4.4.4.4.2.1.1 Eficacia del acto administrativo
 - 4.4.4.4.2.1.2 Distinción entre publicación y notificación
 - 4.4.4.4.2.1.3 El concepto de las notificaciones
 - 4.4.4.4.2.1.4 Naturaleza Jurídica de las notificaciones.
 - 4.4.4.4.2.1.5 Fundamento de las Notificaciones

- 4.4.4.4.2.1.6 Contenido de la notificación
- 4.4.4.4.2.1.7 Convalidación de la falta o de los
 defectos de la notificación
- 4.4.4.4.2.1.8 Formas de notificación de los actos
- 4.4.4.4.2.2. Las notificaciones en Costa Rica
 - 4.4.4.4.2.2.1 Ideas previas
 - 4.4.4.4.2.2.2 Según el Código Municipal
 - 4.4.4.4.2.2.3 Según el Código Aduanero
 - 4.4.4.4.2.2.4 Según el Código Tributario
- 4.4.4.4.2.3. Los expedientes administrativos
 - 4.4.4.4.2.3.1 Ideas previas
 - 4.4.4.4.2.3.2 En la vía administrativo-tributaria
 costarricense
- 4.5. Obstáculos en relación con los efectos jurídicos-pro-
 cesales.
- 4.5.1. Ideas previas
- 4.5.2 Requisito del previo pago en vía administrativa
- 4.5.3 Firmeza de las resoluciones administrativas en
 materia de clasificación arancelaria

5.- OBSTACULOS PARA EL ACCESO A LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRA- TIVA EN LOS REQUISITOS PROCESALES.

- 5.1 Consideraciones previas
- 5.2 Materia excluida
 - 5.2.1 Ideas preliminares

- 5.2.2 Artículo 22 del CAUCA frente a la regla de la plenitud de los actos administrativos en la revisión jurisdiccional.
- 5.2.3 Uniformidad en los criterios de aforamiento de las mercancías a nivel centroamericano
- 5.2.4 Traslado de competencias internas a un órgano regional
- 5.2.5 Es lo aduanero una materia de "Estado"?
- 5.2.6 Está legitimado el particular para poder acudir directamente a los órganos de la Integración?
- 5.2.7 Es el Consejo Ejecutivo del Tratado un órgano jurisdiccional centroamericano?
- 5.2.8 Resuelve en alzada el Consejo Ejecutivo las controversias contra los actos del Comité Arancelario?
- 5.2.9 Recapitulación.
- 5.3 El Privilegio del Previo pago
 - 5.3.1 Consideraciones previas
 - 5.3.2 Terminología y Concepto
 - 5.3.3 Naturaleza Jurídica
 - 5.3.3.1 Es un privilegio de la Administración Pública.
 - 5.3.3.2 Es de carácter procesal
 - 5.3.4 Fundamento y crítica
 - 5.3.4.1 Ideas preliminares de carácter general

- 5.3.4.2 El "Solve et Repete" como consecuencia de la presunción de legitimidad y del principio de ejecutividad de los actos administrativos
- 5.3.4.3 El "Solve et Repete" como finalidad práctica.
 - 5.3.4.3.1 Eficacia en la percepción de los ingresos fiscales
 - 5.3.4.3.2 Reducir el número de recursos contencioso administrativos.
- 5.3.4.4 El "Solve et Repete" como privilegio de excepción y sujeto a su recepción por otras leyes especiales
 - 5.3.4.4.1 El "Solve et Repete" sujeto a recepción por otras leyes.
 - 5.3.4.4.1.1 Criterio de la doctrina dominante al respecto.
 - 5.3.4.4.1.2 Posición de la jurisprudencia reciente sobre el particular
 - 5.3.4.4.2 El "Solve et Repete" como privilegio de excepción
- 5.3.4.5 El "Solve et Repete" frente a las exigencias de los principios jurídicos fundamentales.

- 5.3.4.5.1 Premisa
- 5.3.4.5.2 El solve et repete frente a las exigencias de los Principios de Igualdad ante la Ley y de Acceso a la Justicia.

5.4. El Silencio Administrativo

- 5.4.1 Ideas Preliminares
- 5.4.2 Concepto
- 5.4.3 Naturaleza jurídica
- 5.4.4. Fundamento
- 5.4.5 Según la legislación tributaria costarricense

5.5. Recurso de Reposición

- 5.5.1 Ideas previas
- 5.5.2 Concepto
- 5.5.3 Naturaleza Jurídica
- 5.5.4 Fundamento

5.6 Acceso físico a los Tribunales contencioso administrativos

6.- RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN VIA JURISDICCIONAL

6.1 Ideas previas

6.2 Diferencias en cuanto a los requisitos

- 6.2.1 Con relación al órgano
- 6.2.2 En cuanto a los actos impugnables
- 6.2.3 Con relación a los requisitos de la actividad
 - 6.2.3.1 Lugar

6.3 Diferencias en cuanto al procedimiento

6.3.1 Iniciación

6.3.2 Desarrollo

6.4 En cuanto a los efectos

6.5. Recapitulación

7.- CONCLUSIONES FINALES

1. INTRODUCCION GENERAL

La contribución de cada quien a los gastos públicos es un deber, más que de carácter legal, de índole ético, en tanto se pertenece a una colectividad y se disfruta, real o potencialmente, de los servicios que la sociedad, organizada en Estado, presta a las personas que pertenecen a ella.

El quantum de la citada contribución, varía según la legislación de cada país, debiendo tomarse como medida de ella la llamada capacidad contributiva (1), partiendo de las diferentes manifestaciones de la riqueza: la renta -producida, consumida o ingresada-, o el patrimonio, o la combinación de una y otro, se tasa en forma proporcional o progresiva, y se efectúa su liquidación en forma presuntiva o efectiva.

Se ha estimado, a la vez, que el sistema tributario de un país, como un todo, debe estar informado en criterios de progresividad (2), a los fines de que haya una justa distribución de la carga tributaria y que, por esa vía, se cumpla el precitado principio de la capacidad contributiva o económica.

(1) O capacidad económica como dice el artículo noveno del Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945, reformado el 10 de enero de 1967; (Leyes Fundamentales del Reino; Instituto Editorial Reus; 1975; pág. 12). Asimismo, la Constitución de la República italiana (Costituzione della Repubblica Italiana e Corte Costituzionale; Roma; Casa Editora Imprenta Nacional; 1964; pág. 17), por su parte, en su artículo 53 utilizada la expresión de "capacidad contributiva", que tiene, en verdad, el mismo significado que el de "económica". Recomendamos sobre el tema la publicación muy completa de Francesco Moschetti; Il Principio di Capacità Contributiva; Casa Editora Cedam; Pádua; 1974.

(2) Así lo establece, verbigracia, el artículo 53 de la Constitución italiana.

Las ideas expresadas, así, sin más comentario ni precisión, nos ponen en evidencia de que el tema de la llamada justicia tributaria (3)-y entendemos que la justicia administrativa es una manifestación, con una porción de la realidad acotada y de menor radio de acción, de ella- es complejo si pretendiéramos abarcarlo en toda su extensión. Nuestro estudio, como es lógico, no puede ser tan ambicioso y, aunque lo fuera, no podría ir más allá que seleccionar un aspecto importante de ese amplio tema denominado Justicia Tributaria, refiriéndolo al campo de la actuación de la Administración en materia tributaria, sin que podamos abordar el apasionante tema del enjuiciamiento de un sistema tributario determinado y otras cuestiones íntimamente vinculadas con él, como el análisis particularizado, en función de ciertos principios fundamentales, de las normas sustantivas reguladoras de los tributos especiales que componen dicho sistema.

Nuestro estudio, si bien se reduce a una parte modesta de todo ese complejo que es lo tributario, no por eso el tratamiento de ella deja de tener importancia igual que, verbigracia, si nuestro estudio versara sobre las normas sustantivas. Nuestro objetivo se referirá a lo instrumental, que no nos atrevemos a calificar de secundario, porque como tal constituye un cause, un medio -veremos si idóneo o no- para que las normas sustantivas referentes a cada tributo en particular, discurren dentro de ciertos principios y postulados, en consideración siempre de dos intereses en juego: el del Estado y el de los contribuyentes. Estos procuran que la Administración no se extra

(3) La justicia como concepto es uno solo, omnicomprensivo, pero según la materia y campo que se estudie se suele agregarle el calificativo respectivo para delimitarlo a un ámbito específico de la realidad.

limite en forma abusiva, como reacción frente "a la rebeldía del contribuyente", pues como dice el profesor Sáinz de Bujanda, es explicable, pero no legítimo. Tampoco que el contribuyente frente a la arbitrariedad de la Administración defraude al Fisco, como una respuesta por dicha conducta, igualmente explicable, pero, al igual que la otra situación, tampoco se justifica (4).

En fin, nuestro estudio versa sobre el tema de la Justicia Administrativo tributaria, constituida por el conjunto de medios que se encuentran regulados por el Ordenamiento Jurídico, para reaccionar contra la ilegalidad de la Administración; ligado íntimamente, como se verá en la exposición, a la legalidad de la Administración y a los controles que, para sujetar ésta al Derecho, arbitra el citado Ordenamiento.

Quedará de lado, el tema tan importante del sistema tributario, reflejado en el Ordenamiento tributario como un todo, para contraer nuestro análisis a la justicia administrativo-tributaria, aunque no dejemos de tener presente que un estudio versado sobre lo instrumental, puede llegar a conclusiones halagadoras para los administrados en general, y ser profundamente contradictorias con el todo. Como ha dicho Antón Pérez, refiriéndose a este tema: "Quiere decirse, en una palabra, que un sistema, completo y cerrado, de justicia administrativa, en el sentido formal o procedimental

(4) SAINZ DE BUJANDA, Fernando; Presentación a la publicación especial de la "Revista Hacienda Pública Española" Nº 16, dedicada al tema: "La Justicia Administrativa Tributaria"; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; 1972; pág. 4.

señalado, puede resultar absolutamente inútil si el ordenamiento que, en definitiva, está llamado a defender, no puede recibir, en sí mismo considerado, el calificativo de justo. Es ésta -continúa diciendo el mismo autor español- una materia en que apariencia y realidad pueden confundirse en un complicado entresijo que no sólo impide formarse una idea certera de la efectiva virtualidad de los procedimientos arbitrados para garantizar la legalidad administrativa, sino incluso de la propia justicia material del ordenamiento, defendiendo a través de ellos, que se presenta falsamente jurificado por una extensa red de medios de garantía, los cuales, en realidad, son impotentes para remediar los males internos del sistema jurídico material." (5)

Conviene, asimismo, hacer las siguientes aclaraciones respecto al campo sobre el cual versará nuestro estudio. Los temas de la responsabilidad de los funcionarios y el procedimiento para obtener la satisfacción por parte de la Administración de las sentencias condenatorias, que contra ella dictan los órganos jurisdiccionales, forman parte de la Justicia Administrativa, no serán objeto de un análisis particularizado en este trabajo, así como, tampoco, el de la jurisdicción contencioso administrativa en toda su extensión e implicaciones, porque entendemos que tanto aquellos temas, como este último, son generales del Derecho Administrativo, en contraposición con nuestro

(5) ANTON PEREZ, José; Justicia Administrativa y Sistema Tributario; Revista de Hacienda Pública Española", Nº 16; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; 1972; págs. 15-16.

estudio, que se refiere a las particularidades que ofrece la materia tributaria. Y entonces sí, dentro de esta línea de pensamiento, analizaremos aunque brevemente, el procedimiento contencioso tributario -que en Costa Rica regula algunos de sus aspectos en forma distinta, al contencioso administrativo llamado ordinario, en un capítulo especial de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa-, únicamente en cuanto tiene de diferente del contencioso ordinario y ofrezca dudas que esas especialidades constituyan, o puedan constituir, bajo ciertas circunstancias, obstáculos para el administrado en la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

Es conveniente, a la vez -en armonía con el propio título de la tesis- puntualizar, que nuestro trabajo versa sobre aquellos obstáculos, limitaciones, condicionamientos, o el extremo de la negación, que el Ordenamiento Jurídico establece en forma directa o indirecta, al acceso efectivo del contribuyente a la justicia administrativo tributaria; y no sobre las garantías- recursos y remedios en general- que el mismo Ordenamiento contempla como medio de tutelar los derechos e intereses de los administrados; aunque, obviamente, sin que dejemos de comprender, que no podría hablarse de un obstáculo o limitación al ejercicio de un derecho, sin que expresemos en qué consiste éste y sobre los postulados y principios que lo informan.

Nuestra técnica de exposición es simple, consiste en agrupar una serie de temas -que se refieren a otros tantos obstáculos al acceso a la justicia-

dentro de un sistema, previas las premisas doctrinarias que se sientan en los temas del "Estado de Derecho" y el "Derecho de Acceso a la Justicia", que introducen los subsiguientes capítulos de la tesis, referidos ya, en mayor grado, o proyectados hacia el derecho costarricense, nos servirán para enjuiciar mejor, qué principios de los enunciados se ponen en entredicho y con qué extensión y profundidad.

El estudio está referido a tres ámbitos en los que convencionalmente hemos dividido la materia estudiada. La tributación interna (6) en primer término, cuyos procedimientos están regulados por el Código Tributario, y comprende la totalidad de los tributos estatales, a excepción de los tributos aduaneros. En segundo lugar, la tributación aduanera, regulada por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano. Y, finalmente, la tributación local o municipal regulada en forma incipiente -y no especial, sino general- por el Código Municipal.

Como hemos señalado en líneas atrás, nuestro interés consiste en sistematizar todos los obstáculos o limitaciones que el ordenamiento costarricense

(6) Aunque no dejemos de comprender que igualmente internas, en tanto participen del principio de territorialidad -las respectivas liquidaciones se efectúen en el orden interno o repercutan sus recaudaciones internamente en favor de entidades públicas nacionales- son las tributaciones municipal y la aduanera; aunque aquellas específicamente -con la salvedad de los impuestos de consumo y de ventas que se puedan liquidar en aduanas- no gravan los hechos imponibles que se producen al ingresar las mercaderías al territorio (la aduanera) o tenga un ámbito interno de carácter nacional, a diferencia de la tributación municipal que lo es local.

se presenta al contribuyente en la defensa de sus derechos; y enjuiciarlos a tenor de la doctrina y legislaciones, y sus respectivas jurisprudencias, de otros países- -principalmente las de España e Italia-y desde el ángulo de nuestra propia experiencia. La parte final del estudio, como es de rigor en estos casos, la dedicamos a resumir las conclusiones finales más importantes que a través del trabajo hemos ido sacando; que pueden servir, esperamos, para que inicie en Costa Rica un período de revisión integral de la justicia administrativa-tributaria, colmando las inmensas lagunas de legislación existentes- entre otras, como la falta de una Ley General sobre el Procedimiento Administrativo-; y la armonización, sistematización y re-fundición de la existente, eliminando todas aquellas limitaciones al efectivo acceso a la justicia que contenga el Ordenamiento e introduciendo, a su vez, los institutos que, por el contrario, lo propicien.

Somos de la creencia firme que -aparte de la actitud personal que asuma el funcionario (7)- el gran bache entre el Fisco y contribuyentes será cada vez más ancho y profundo en la medida en que existan grandes márgenes de discrecionalidad en la actuación de los funcionarios; sin que se regule adecuadamente y plenamente la actividad de la administración tributaria, para que el administrado sepa con certeza cuáles son sus derechos -perfectamente definidos, reconocidos y potenciados por la existencia de instituciou

(7) Lo cual es un problema de educación y en tal sentido los programas de adiestramiento y capacitación del personal pueden ayudar a hacerlo más eficiente y comportarse mejor en sus relaciones con los contribuyentes.

nes que estén creadas en función de que se ejerciten y no de negarlos- y sus deberes u obligaciones; y asimismo, que los funcionarios sean, también seguramente, hasta dónde llegan las legítimas potestades y privilegios de la Administración que representan. Y tal vez así, los enemigos irreconciliables (Fisco y contribuyentes) de que nos habla el insigne jurista español Sáinz de Bujanda, si bien, quizá no los colocaremos en una relación idílica, al menos sí de respeto recíproco para que el primero -siempre recordando el pensamiento de este autor- no funde su arbitrariedad en el eventual fraude del segundo; y de que el contribuyente, por su parte, no esté concientizado de que la evasión tributaria es su mejor arma para compensar los abusos de la Administración.

Y aun cuando sigamos considerando que lo instrumental (el procedimiento) no viene a resolver el fondo de los problemas (el del sistema tributario y de las normas sustantivas que lo constituyen), si se ordena en el sentido apuntado -o en otro que parta de similares principios y persiga análogos fines- se habrá dado un paso positivo hacia la distensión de esos dos polos: Fisco y contribuyentes; y se habrá creado el clima para iniciar, o continuar, el proceso de modificación estructural y sustancial del sistema tributario costarricense.

Ese es nuestro pensamiento y dentro de estas premisas nos movemos; si al menos sembráramos la inquietud -como actitud previa para la acción- de la problemática que planteamos; y se inicia, a raíz de esa toma de conciencia, un impulso renovador que culmine con transformaciones positivas- repetimos,

dentro de nuestras ideas y otras análogas que conduzcan a similares propósitos- estaremos plenamente satisfechos y compensados con creces en el esfuerzo que realizamos.

2.- EL ESTADO DE DERECHO

2.1 Consideración previa

Si nuestro estudio versa sobre la Justicia Administrativa, referida a una de sus especialidades--la tributaria-, creemos conveniente introducir el tema del presente capítulo con algunas ideas fundamentales que nos permitan comprender mejor el verdadero significado, y su localización dentro de un contexto más amplio, del Derecho de Acceso a la Justicia. Y particularmente, aquella idea que supone ambas cosas: la del Estado de Derecho.

Comenzamos por afirmar que la Administración Pública, hoy más que nunca, a causa un marcado intervencionismo en las actividades que, tradicionalmente, han sido atendidas por los particulares. No vamos a entrar a enjuiciar si esto está bien o está mal; o en qué circunstancias tiene justificación y en cuáles es dudosa; y en qué medida ese cercenamiento de la porción de actividades que han estado a cargo de los particulares, o que potencialmente habrían estado al cuidado de ellos, está produciendo un rebasamiento del sector público de una cierta esfera que, traspuesta ella, aumentan los peligros contra la libertad del ciudadano y su patrimonio. Tampoco abordaremos el tema en sus particularidades, de si ese orden de cosas lleva aparejado el establecimiento de mecanismos compensatorios idóneos que le permitan defenderse, y propicien el desarrollo de las actividades que mantiene; y en el supuesto de que se le cause un daño por esa creciente acción estatal, pueda el particular, efectivamente, obtener un resarcimiento pronto y pleno. No, no entraremos en el análisis de éstas y otras cuestiones análogas. Bási

tenos tan solo con apuntar ese hecho objetivo del paulatino - o brusco intervencionismo para poner de relieve, aún más, la importancia que cobra el Estado de Derecho y una de sus manifestaciones capitales: el Derecho de Acceso a la Justicia, al que nosotros, desde ya, le agregamos una connotación importante: su efectividad; es decir, de que sea efectivamente ejercitado por su destinatario.

Pero qué es el Estado de Derecho?. Antes de responder a esta vital interrogante, hagamos algunas consideraciones previas que nos llevarán, casi de la mano, a desembocar en el concepto de lo que aquél sea.

Lo contrario al Derecho es la arbitrariedad. Es decir, el criterio absoluto expresión de la voluntad particular, en contraposición con la manifestación de la voluntad general.

El régimen absoluto, cuyos cimientos fueron socavados y su construcción sustancialmente modificada, pregonaba la subordinación al Monarca, por ser éste la encarnación de la soberanía. Su voluntad particular legitima la acción y vincula a la obediencia al súbdito. No hay por qué cuestionar tales arbitrios de quien, en dichas circunstancias, ejerce el poder de manera plena, incuestionada, ya que el origen de su poder es divino.

2.2 Tránsito del régimen absoluto al Estado de Derecho y aparición del Principio de legalidad.

De lo expresado, en líneas generales, nos interesa destacar el tránsito que se produjo -particularmente desde el punto de vista cualitativo- entre el régimen absoluto y el Estado de Derecho. Porque, a nuestro juicio, ello contribuye a comprender de manera más clara el significado de dicho Estado y lo que tuvo que lucharse para alcanzar esa conquista.

"La Gran Revolución -expresa el profesor Ortiz Ortiz- no destruyó el poder absoluto del Monarca, sino que lo trasladó, con el nombre de Soberanía, a la Asamblea Legislativa". (8) Se produce así una mutación del titular de los poderes; éstos subsisten y los titulares de ellos cambian. La Soberanía Nacional -siguiendo la concepción de Rousseau como expresión de "la voluntad general del pueblo, como el centro titular de la Soberanía, el poder ilimitado y necesariamente justo de mando y de organización sobre la comunidad, y la ley como la expresión directa y suprema de esa Soberanía" (9) -residirá en el Poder Legislativo- llámase éste: Parlamento, Asamblea

(8) ORTIZ ORTIZ, Eduardo; Los Privilegios de la Administración Pública; se parata de la "Revista Ciencias Jurídicas"; Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica; febrero 1974, Nº 23; pág. 9.

(9) Idem. Al respecto el profesor García de Enterría, se refiere al punto así: "Dogma rousseauiano de la voluntad general, en virtud del cual no se aceptan ya poderes personales; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia ley; sólo en nombre de la ley se puede exigir obediencia. ...", que da nacimiento al principio de legalidad (García de Enterría, Eduardo; La Lucha contra las Inmunidades del Poder en el Derecho Administrativo; "Revista de Administración Pública"; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; Nº 38, pág. 162).

Legislativa o Cortes-, que actúa por delegación del pueblo, que manifiesta su voluntad a través de él.

Todos los órganos y poderes del Estado quedaban, así, subordinados al Poder Legislativo y la actuación de aquéllos estaba supeditada a éste; siendo la gestión de dichos órganos y poderes una derivación -en el doble sentido de autorización y límite- de la Ley, como expresión de su actividad.

De esta forma el principio surge como el producto de esa subordinación de los órganos y demás poderes del Estado al Poder Legislativo y su supeditación a la Ley; igual cosa ocurre con el principio de reserva de ley, según el cual determinadas materias están exclusivamente reservadas a la Ley; siendo prohibido, por consiguiente, que las mismas sean reguladas por actos distintos al legislativo (así por ejemplo, por un Reglamento).

"La Administración Pública apareció, entonces, -expresa el profesor Ortíz Ortiz- como el brazo ejecutor de la ley, cuya autoridad se alimentaba de la Asamblea y cuya voluntad era reproducción de la de ésta, adaptada a la circunstancia de tiempo y lugar". (10)

Resumimos lo expuesto, diciendo que, en primer término, la quiebra del poder absoluto en manos del Monarca, da lugar -históricamente- a otro poder absoluto el de la ley, como medio de manifestación de la voluntad general

(10) ORTIZ ORTIZ, Eduardo; Los Privilegios... etc., ob. cit., pág. 9.

del pueblo--soberanía- a través del Poder Legislativo. En segundo lugar, surge la subordinación de los órganos y demás poderes del Estado a dicho poder y sus actuaciones supeditadas a la Ley (Principio de Legalidad).(11)

Ese paso de lo absoluto a lo democrático, es un proceso de eliminación de la arbitrariedad del ámbito del Estado que conduce a la instauración del Estado de Derecho, como diría el profesor Legaz y Lacambra. Ya el poder no se identifica -subjctivamente- con quien lo ejerce o abusa de él, sino que, objetivamente, constituye un centro de imputación de potestades y deberes con un contenido ético: el deber de subordinación al Derecho -a la norma jurídica- que él mismo ha sancionado, a través del poder al cual se le ha atribuido la competencia de legislar en la organización política.

La segura vigencia de las leyes - y su eventual cumplimiento coercitivo en caso de contravención de ellas- le otorga al Estado autoridad para legislar. Y esa seguridad en la eficacia de las normas jurídicas, se frustraría, igualmente, si el Estado mismo pudiera liberarse de la supeditación a la ley. "La misma idea de la seguridad jurídica -dice Radbruch- que llama al Estado a legislar, exige su propia sujeción a las leyes." (12)

(11) LEGAZ Y LACAMBRA, Luis; Filosofía del Derecho; Segunda Edición; Casa Editorial Bosch; Barcelona; 1961; pág. 642.

(12) RADBRUCH, Gustav; Filosofía del Derecho; cuarta edición; Editorial Revista de Derecho Privado; Madrid; 1959; pág. 243.-

2.3. Los valores y derechos fundamentales de la persona humana y la supe-
ditación del Estado al Derecho.

Pero, la arbitrariedad no se erradica por la sola circunstancia de que exis-
tan leyes y que el Estado se someta a ellas. Creemos que para que las le-
yes sean tales deben participar, fundamentalmente, del rasgo de generalidad.
Ya que, como afirma el mismo autor, "una ordenación que sólo pretendiera va-
ler para algunos hombres y para algunos casos no sería derecho, sino arbi-
trariedad". (13)

Pero además de la nota de generalidad que debe caracterizar a la ley -como
derivación del Principio de Igualdad- aquélla debe inspirarse en ciertos pos-
tulados e ideas al momento de nacer a la vida jurídica; y dependiendo de la
concepción que oriente al Ordenamiento Jurídico, estaremos o no en presencia
de un Estado de Derecho. Porque -siguiendo al profesor Sáinz de Bujanda-
"no todo Estado es un Estado de Derecho, sino que éste es el Estado cuyo de-
recho data de una específica estructura y contenido a una comunidad políti-
ca." (14)

Siendo la nota esencial de dicho Estado de Derecho la juridicidad -"que es

(13) Ibidem, pág. 244. También una aplicación indebida de la ley puede con-
ducir al mismo efecto. Si se exigen las obligaciones a cumplir o se
asegura el efectivo ejercicio de los derechos a algunos hombres, si bien la
ley, goza de la nota de generalidad, lo cierto es que la aplicación está con-
duciendo a la arbitrariedad.

(14) SAINZ DEBUJANDA, Fernando; Hacienda y Derecho; II; Instituto de Estu-
dios Políticos; Madrid; 1962; pág. 162.

consustancial al mismo"- que sirve a una concepción personalista: en el sentido de que la dignidad de la persona humana y sus valores fundamentales, sin perjuicio del bien común, constituyen su eje; y, así, el Estado de Derecho será aquel que vinculándose a la ley realiza, a través de dicha supeditación, un ideal de "justicia objetivamente válido." (15).

En síntesis, el Estado de Derecho ha de entenderse en una doble vertiente. Primero como aquél que "sirve a los valores éticos del Derecho mediante técnicas que están íntimamente vinculadas a los valores de justicia y seguridad que el derecho debe realizar como instrumento de la vida humana en el orden social"; y, segundo, el Estado de Derecho "implica una profunda sujeción del poder al Derecho", a través de una serie de técnicas. (16) de forma tal que un Estado que no tenga en cuenta los valores y derechos fundamen

(15) SAINZ DE RUJANDA, Fernando; Hacienda y D.. etc.; ob. cit., pág. 162 y 163. Advierte este autor que dicha concepción personalista en forma alguna supone que el Estado de Derecho, que se inspira en ella, "pueda significar la adscripción exclusiva a una interpretación individualista y liberal del hombre", ya que la "vida de la persona es, desde su raíz, coexistencia en formas sociales y comunitarias." (Idem, pág. 162-163). El profesor Legaz y Lacambra, a quien sigue y cita el profesor Sáinz de Rujanda, expresa que la concepción personalista de la justicia, en los términos expuestos, "no necesita vincularse al orden de ideas del liberalismo, pero comparte con éste el respeto hacia los valores de la personalidad. Por eso el Estado de Derecho- agrega este autor- es incompatible con cualquier filosofía que no reconozca más valor sustancial al hombre que el que le confiere su inserción en una totalidad transpersonal." (Filosofía del Derecho; ob., cit., pág. 643)

(16) SANCHEZ AGESTA, Luis; Estado de Derecho y Ordenamiento Tributario; XII Semana de Estudios de Derecho Financiero; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1965; págs. 107-108. La sujeción del Estado al Derecho se produce, a juicio de este autor, a través de una serie de técnicas, cuya naturaleza se comprende a través de enunciar los fines positivos y negativos siguientes (que resumimos así): a) Impedir la ventaja, la exención o el privilegio

tales de la persona humana -único contenido que lo lleva a propiciar una justicia objetivamente válida- y que no se sujeta a la ley, no es Estado de Derecho.

Dentro de la concepción personalista, esbozada por el profesor Legaz y La cambra -compartida por los profesores Sáinz de Bujanda y Sánchez Agesta-, ella se logra, principalmente, a través de cuatro enunciados básicos: a) El Ordenamiento Jurídico es un todo jerárquicamente estructurado, en el que la norma general de la ley tiene primacía sobre cualesquiera otras; b) La "afirmación de los derechos fundamentales y de un fuero de la personalidad jurídica"; c) "Un sistema de responsabilidad de la Administración y de los recursos administrativos es esencial a la existencia del Estado de Derecho; y, finalmente, d) El "Estado de Derecho, tiende hacia el control jurisdiccional de la legislación ..." (17)

que no estén fundados en una necesidad de la función; b) Prevenir el abuso en el ejercicio del poder; c) Eliminar la arbitrariedad en las decisiones (obligación de fundar jurídicamente la decisión, de adoptarla de acuerdo con un procedimiento formal y la tipificación en norma de ciertos hechos condicionantes); e) Definir con certeza el ámbito de la libertad y del ejercicio de los derechos; y termina, este excelente apartado de su exposición Sánchez Agesta, afirmando: "... un Estado de Derecho es perfecamente compatible con aquellas prerrogativas del poder público que son exigencia de su propia función o de misiones históricas contingentes. Lo que importa es definir el fin para que se concendan esos poderes o prerrogativas y ajustarlos al fin previsto..." (idem, págs. 110-111)

(17) LEGAZ Y LACAMBRA, Luis; Filosofía del... etc., ob. cit., págs. 643-645.

2.4. El principio de legalidad y la separación de funciones como máxima garantía de la sumisión de la Administración al Derecho.

El primero de esos enunciados corresponde al principio de legalidad o de supeditación del poder al Ordenamiento Jurídico. En línea de principio los tres poderes y los demás órganos de la Administración Pública están sometidos al imperio de la Ley. Concebida ésta dentro de un "todo jerárquicamente estructurado" en el sentido que la de rango superior priva sobre la que tenga una autoridad inferior; y cuya garantía máxima en la sumisión de la Administración al Derecho, reside en la existencia de que sean "distintos los órganos administrativos de los legislativos y jurisdiccionales. Que el legislador, siendo Estado, no sea administrador o juez; que el administrador, siendo Estado, sea distinto del legislador y del juez, y que el juez, siendo Estado, sea distinto del legislador y del administrador". (18)

Un ejemplo histórico típico de esta fusión de las tareas del Juez y del Administrador, fue la surgida con ocasión de los logros de la Revolución Francesa. Sin que nos extendamos en esta sede sobre el particular, externemos algunas ideas que permitan captar la verdadera significación de la separación de funciones.

(18) GONZALEZ PEREZ, Jesús; La Justicia Administrativa en España; Cuadernos Civitas; "Revista de Occidente"; Madrid; 1974; págs. 14-15

Sin entrar en la evolución posterior del resquebrajamiento del poder absoluto -personificado en el Monarca- y su desaparición como principio (19) y el nuevo orden de cosas que surge (20), como producto de la Revolución Francesa, y las razones que llevaron en Francia al establecimiento del llamado principio de doble jurisdicción, diremos que los litigios entre privados eran juzgados por el Juez y que los concernientes con la Administración (21), inicialmente fueron sustraídos al Juez para encargar su conocimiento

(19) O por el efecto de traslación, del cual hablan los autores, de los poderes intactos del Rey al Estado, por ser este último "La nación personificada", cuyo ejercicio fue confiado al Poder Legislativo (Entre otros, ver al respecto: Ortíz Ortíz, Eduardo; Los Privilegios... etc., ob. cit., pág. 9).

(20) Nuevo orden de cosas que se refleja en una estructura y un contenido del Estado que postulan concepciones diferentes a las pregonadas por el Estado absoluto. Cuyo esquema simple, el profesor García de Enterría lo reduce a los siguientes elementos, reflejo de aquellas nuevas concepciones: "... leyes, Tribunales y orden público. El Estado debe limitarse a dictar leyes generales con ese contenido característico de garantía y límite exterior de la libertad. Por razón de este objeto, la aplicación de estas leyes se realiza a través del propio actuar libre de los ciudadanos y hasta montar un sistema de Tribunales que en caso de litigio entre dos libertades en contradas decidan la aplicación controvertida. Finalmente, en sostenimiento de la efectividad de la Ley y de las sentencias el Estado organiza un orden coercitivo, un aparato policial limitado a esa labor de respaldo de la Ley y que cierra la construcción del conjunto ..."; idea esta del Estado, en el criterio del aludido autor, que no aloja en su estructura, ni le da cabida, a una Administración como la que el Estado absoluto "había erigido en su postrera fase y como la que hoy estamos habituados a conocer ..." (Revolución Francesa y Administración Contemporánea; Cuadernos Taurus; Nº113; Madrid; 1972; páginas 21-22 y 31 la última cita).

(21) "Cuando se produce la Revolución sus líderes, después de reconocer las bondades de los Parlamentos como focos de resistencia al absolutismo monárquico, demuestran haber captado el peligro de la fragmentación del poder público por interferencia de los jueces en la Administración y deciden tajantemente separarlos de ella, prohibiéndoles en forma total y absoluta, penalmente garantizada, juzgar sus asuntos. El poder del juez ordinario quedó confinado desde entonces a juzgar los asuntos entre particulares". (Ortíz Ortíz, Eduardo; Los Privilegios... etc., ob. cit., pág. 12). El pro-

y decisión a "funcionarios dependientes del Gobierno, integrantes de un cuerpo juridiscente llamado Consejo de Estado, que además de pertenecer orgánicamente al Poder Ejecutivo, ejerce para éste funciones de asesoría, a la part de su actividad propiamente jurisdiccional"; sistema llamado de "Justicia retenida" que impedía, como es lógico, el control jurisdiccional, y que dio lugar a partir de 1872 al de "Justicia delegada", pero a base de reconocer "legalmente la total independencia del Consejo de Estado frente al Gobierno y a los demás órganos de la Administración", pero que aún hoy mantiene "grandes zonas de actividad vedadas a toda intervención judicial ... con más o menos suerte y extensión." (22)

De esta forma, la supeditación de la Administración al Derecho se efectiviza con la aludida separación de funciones. Nadie puede ser juez y par

fesor García de Enterría, por su parte, sobre el particular expresa que al momento de ponerse en práctica todo el ideario de la Revolución Francesa -de la libertad, de la legalidad y de la garantía jurídica- surge un problema impensado. El de la separación entre Administración y justicia, "separación concebida como una exención judicial, una exención rotunda, radical, absoluta, de los poderes administrativos", agregando que lo paradójico y casual es que precisamente dicha separación dio a luz lo que luego se llamaría contencioso administrativo. El ejercicio del control de la Administración ya no lo ejercerán los jueces sino que lo hará la propia Administración -autocontrol- ya que es un "control montado por la Administración en su propio interés" que hace que se desarrolle y extienda y que marque desde sus "fases iniciales el sistema de lo contencioso." "Hoy ya el recurso contencioso administrativo no es un recurso montado desde dentro de la propia Administración y en su propio interés, sino que es un hetero control (valga el término), un control arbitral por auténticos jueces, un control, jurisdiccional pura y simplemente..." (García de Enterría, Eduardo; La Lucha contra ... etc., ob. cit., págs. 162-166).

(22) ORTIZ ORTIZ, Eduardo; Los Privilegios ... etc., ob. cit., pág. 13.

te al mismo tiempo, reza una máxima del Derecho; y explica mejor que quien tiene interés en una causa por ser actor del acto que la origina, no puede, por definición, ser su juzgador. Porque la principal nota caracterizante del ejercicio de la judicatura es la independencia. Y si la administración decide y juzga al mismo tiempo al derecho que le asiste al particular que se le opone, éste se encuentra inidóneamente protegido o, mejor aún, se ha lla desprotegido. Obviamente todo dependerá -aspecto al cual dedicaremos una atención especial- si la respectiva vía de la justicia administrativa (23), se instaura en vez de o además de la jurisdiccional.

Esa creencia en la parcialidad de quien actúa y juzga al mismo tiempo, es lógica y humanamente entendible. Quizá, podemos admitir, que son los hom bres los que fallan; pero no nos olvidemos que el Derecho regula la vida en relación de los hombres y como obra humana que es, participa de sus defecto s y debilidades, amén de sus virtudes; de ahí la importancia de estructur ar sistemas y mecanismos, o eregir instituciones, que partan de esa real

(23) El profesor González Pérez, quizá con pesimismo -o escepticismo- dice que en "el mundo real de una sociedad invadida por la Administración Pública han fracasado rotundamente los intentos de someter la actividad administrativa al Derecho. Porque los milagros no se producen. Y un milagro sería que el Estado pudiera hacerse justicia a sí mismo", hace este comentario el citado jurista después de afirmar que aún cuando se formule una pretensión ante los Tribunales contra la Administración- y como el Estado es una entidad única comprendiendo a la propia Administración, al Tribunal y al legislador cuando se dicta sentencia condenatoria contra la Administración, entonces el problema de la "sumisión del Estado al Derecho llega a su momento culminante y, a la vez, más difícil." Ya que es el ins tante en que el Estado debe exigirse a sí mismo. Pero si a estos bien fun dados argumentos agregamos que, incluso, en la fase de controversia para que declare el derecho es la misma autoridad la llamada a resolver y a juz gar, entonces sí que el desbalance es más evidente y la parcialidad es de rigor. (La Justicia Administrativa en España; ob. cit., pág. 15).

lidad fáctica: el hombre con sus potencialidades, sus errores y vicios.

Lo que expresamos viene a cuento, adelantándonos a la exclamación que puede hacerse de que en línea de principio la Administración es imparcial -ámbito del deber ser-, que se encuentra constitucionalmente sujeta a la Ley y que el elemento caracterizante de su actividad ha de ser la eficiencia. Creemos que estos son ideales, metas a perseguir, que legitiman al ciudadano a permanecer vigilante a que la Administración se ajuste a esos principios. Y, también, que cuando se aparte de ellos, afectando los de rechos subjetivos o los intereses legítimos, existan los remedios para que tales decisiones sean revisadas, por quien corresponde: el Juez. Y cuando hablamos de Juez, pensamos, por definición, en aquel que sea enteramente independiente de la Administración (24).

(24) El profesor Aldo Sandulli, comentando los principios constitucionales italianos -que por su trascendencia e importancia tienen validez universal- de la buena Administración, la imparcialidad y legalidad expresa: "La Constitución (artículo 97) indica expresamente como esencial de la acción administrativa dos principios: el de la buena administración y el de la imparcialidad. Otro principio esencial de la acción administrativa resulta, no obstante, implícito en el orden constitucional, y precisamente en las numerosas reservas de ley enunciadas en la Constitución (artículo 13 s.s.) -de las cuales aparece clara la preeminencia de la ley sobre la Administración- y en la exclusión de la posibilidad que la acción de la Administración pueda escapar de algún modo al control de los jueces (artículos 24 y 113 de la misma Constitución): el es el principio de legalidad." "Este último indica el primado de la ley, y esto es la sujeción de la acción de los órganos administrativos (y jurisdiccionales), además de a la Constitución, a las leyes". "En base al principio de buena Administración (buena marcha, "buon andamento", de la Administración), la acción administrativa debe necesariamente ser efectuada en vista de la realización de una administración acción eficiente y apropiada...". "En base al principio de imparcialidad (art. 97 Constitucional), la realización de las tareas asignadas a la Administración no debe ir separada del respeto de la Justicia (ver también el artículo 3 Constitucional); justicia sea en relación con los intereses de los particulares que con aquellos de la Administración'..."(Sandulli, Aldo; Manuale di Diritto Amministrativo; I; Editor Jovene; Nápoles; 1973; Décima Edición, reimprimida; págs. 333 a 335).

Por todo lo anterior para que el particular pueda defenderse deben existir consagrados en el Ordenamiento Jurídico, lo que llama Legaz y Lacambra, los derechos fundamentales y un fuero de la personalidad jurídica; los primeros de ellos le sirven de asidero a su acción y el segundo lo legitima para actuar. Creemos en la buena fe verificable; porque si la actuación no siempre se ajusta a los mejores principios y no existen los medios para que se corrijan los yerros, la arbitrariedad será lugar común y la buena fe en la actividad de los hombres perderá irremediabilmente, aunque se tenga la mejor predisposición y muy depurados sean los ideales que se persigan.

2.5. El Principio de la Responsabilidad del Estado.

Resulta esencial para la existencia del Estado de Derecho -según vimos, en cita de Legaz y Lacambra- un sistema que regule adecuadamente todo lo referente a la responsabilidad de la Administración.

El particular tiene el derecho a que se le indemnice el daño que una acción u omisión -teniéndose el deber de actuar- le irroque. Y en su relación con la Administración constantemente ésta afecta al particular negativamente en su patrimonio, o en sus libertades y no se ve razón para que quede exenta de responder por su actuación. No obstante, se tiene conciencia de lo difícil -y muchas veces imposible- que resulta hacer efectiva la sentencia condenatoria en contra de la Administración, porque llegado a un cierto punto el particular choca con una pared infranqueable -aún por la fuerza si contara con ella, que, por otra parte, no podría usarla en contra del Esta-

do-, constituída por las prerrogativas y privilegios de la Administración. Así, por ejemplo, la inembargabilidad de los bienes del Estado frustra la acción del particular para hacer efectivas por medios coactivos las sumas en que se traducen las condenatorias; y no le queda más alternativa que tocar las puertas -a manera de favor político o de amigo- de las oficinas de los ministerios para implorar que se incluya en un presupuesto la partida respectiva. Y, finalmente, cuando ella es recibida se encuentra el particular con que dicha suma es mucho menor a la que acordó la condenatoria y sustancialmente inferior al daño infligido por el efecto inflacionario de la moneda -y muy posiblemente sin que haya condenatoria en costas al Estado, ya que los Tribunales son muy benévolo^s cuando de los intereses de aquél se trata, con lo que, incluso, el privado tendrá que asumirlas íntegramente-, que la ha hecho perder su valor como medio de adquisición de bienes y servicios.

Todas esas dilatorias y trabas que encuentra el particular para hacer efectivas las condenatorias contra la Administración, en muchos casos lleva al acreedor, urgido de dinero, a vender a cualquier agiotista, por una cantidad sustancialmente menor, el respectivo crédito. (25)

(25) Con relación al tema que tratamos de las sentencias condenatorias contra la Administración, el Profesor costarricense Ortíz Ortíz expresa, en lo que interesa destacar, lo siguiente: "La sanción contra el atraso indebido en el pago, consistente en los intereses moratorios automáticos de que habla el artículo 79 de la Ley, nada representa como instrumento de coerción frente a un Estado que tampoco está acostumbrado a pagar el capital, simplemente porque no hay nada que pueda forzarlo a ello. Y puede decirse lo mismo de las responsabilidades civiles y penales a cargo

Vergüenza nos da, por ejemplo, lo que ocurre en Costa Rica, cuando un trabajador del Estado despedido y obtiene después de mucho tiempo -que se ex tiende a menudo a varios años- una sentencia condenatoria en contra de la Administración. Y cuando se presenta a cobrar las indemnizaciones corres pondientes recibe el frío portazo en sus narices de: se le pagarán cu an do las posibilidades presupuestarias lo permitan. Los hemos visto có mo desesperados, venden los respectivos créditos con descuentos considerables, ante la impotencia para hacerlos efectivos frente a la Administración. No puede calificarse lo que comentamos más que de penoso y que de profundamente injusto. Vaya paradoja: el Estado se convierte así en un pésimo patrono y el auxilio de cesantía no llega a cumplir su misión. Porque si de él dependiera el trabajador para subsistir, mientras consigue otro puesto de trabajo, se moriría de hambre él y su familia. Cuando recordamos con dolor estas cosas que ocurren en nuestro país, nos indignamos más; cuando pensamos en aquellos funcionarios que pasan su vida -desde la Administración o fuera de ella- pregonando la solidaridad social y las reivindicaciones

del funcionario culpable por la inejecución de la sentencia, tal y cómo están previstas por el art. 81 de la Ley, pues nunca -que sepamos- se ha responsabilizado a nadie en Costa Rica por ese motivo, y es muy probable que, de variar la situación en sentido inverso, seguramente seguirán escapando al peso de la ley los jerarcas y "peces gordos" de la Administración, los verdaderos motores de ella y, en consecuencia, quienes tienen en su mano cumplir, o no, los fallos en su contra ...". A juicio del profesor Ortíz el problema "de la rebeldía administrativa ante los fallos condenatorios contra la Administración Pública, pareciera depender en Costa Rica -y muy probablemente en Latinoamérica- de tres reformas fundamentales, opuestas a veneradas tradiciones del régimen administrativo francés, a saber: a) Posibilidad legal de embargar y rematar el dominio privado de la Administración Pública, hoy inexistente en Costa Rica; b) Traslado

ciones sociales de los económicamente débiles, pero que guardan un silencio cómplice respecto a situaciones como las descritas, aunque con noses demagógicas los vemos clamando que se imponga todo el peso de la Ley para que el empresario particular, cumpla a cabalidad con las leyes laborales del país. Luz hacia afuera; oscuridad hacia adentro.

Por eso -regresando a la cita de Legaz y Lacambra- afirmamos que es un requisito "sine qua non" para la existencia del Estado de Derecho, el que se diseñe y ponga en vigor un sistema que asegure al particular -con efectividad- el resarcimiento de los daños y perjuicios que la acción estatal puede producirle en sus derechos subjetivos e intereses legítimos. Obviamente, a dicha satisfacción así como a la de sentar las responsabilidades concernientes a los funcionarios que proceden ilegalmente -no puede aspirarse si no existe el vehículo a través del cual, el particular puede hacer valer sus derechos. La justicia administrativa constituye la respuesta, cuyo concepto más amplio, incluye, a la vez, la efectividad de las condenatorias contra la Administración y de las demás responsabilidades, que le incumben en el ejercicio de su actividad.

al Poder Judicial de la policía necesaria para la ejecución de sentencias contra la Administración, policía que ahora está bajo la autoridad de los Ministerios de Seguridad y de Gobernación; c) Autorización expresa al Juez para dictar toda clase de actos jurídicos necesarios para lograr la ejecución, aún si son discrecionales y sustitutivos de los de la Administración rebelde, previo requerimiento dirigido a ésta." Y termina diciendo el citado jurista costarricense, sobre el particular, lo siguiente: "Todo lo anterior sería nada y podría ser más frustratorio que lo actual, si no se acompañara con un cambio de actitud y de una elevación en el nivel cívico y cultural del empleado público, sobre todo el jerarca, responsa-

2.6 Control jurisdiccional sobre la legislación

Finalmente, creemos que la legislación debe estar sujeta, asimismo, a los principios fundamentales sobre los que se asienta el Ordenamiento Jurídico -vale decir, las normas constitucionales recogidas en las leyes de mayor rango jurídico en cada país-; y, correlativamente, deben otorgarse al particular los medios para poder cuestionar jurisdiccionalmente los actos del Poder Legislativo que contravengan esos principios, que son expresión de los valores y derechos fundamentales de la persona humana -dentro de la concepción personalista sobre la que se ha estructurado el régimen jurídico-. La existencia de estos vehículos de impugnación constituyen un importante apartado del Estado de Derecho. Obviamente, escapan a la esfera de la Justicia Administrativa; pero ésta, a menudo no es posible que se realice, si previamente no recurrimos contra la ley en el juicio por ilegitimidad constitucional, para que allanado el obstáculo legal -por

ble en último término por la buena marcha de la Administración. "(Ortiz Ortiz, Eduardo; Prólogo a la monografía "La Justicia Administrativa en Costa Rica" del profesor Jesús González Pérez; Revista de Ciencias Jurídicas del Colegio de Abogados y la Universidad de Costa Rica; número 24; Tomo II; San José, Costa Rica; 1974; págs. 32 y 33). Dicha opinión del profesor Ortiz Ortiz, en lo últimamente expresado, coincide con lo que expresara el profesor González Pérez en la monografía que aquél le prologara a éste, al decir: "Por eso, cuando la doctrina se enfrenta con ese momento culminante de todo el sistema de control judicial de la Administración que es la ejecución de una sentencia condenatoria de un ente público, al llegar a la desoladora conclusión de la impotencia del sistema para lograr la eficacia de los fallos de los Tribunales, no tienen más remedio de reconocer que, en definitiva, es un problema de educación ciudadana. O, llamando a las cosas por su nombre, de educación a secas". (Idem monografía citada, pág. 38.)

ser contrario a los principios fundamentales- pueda la jurisdicción contenciosa, resolver directamente la eventual infracción que ha producido la actuación de la Administración Pública al resto del Ordenamiento Jurídico.

2.7. La Justicia Administrativa no agota el concepto del Estado de Derecho.

Creemos, como el Profesor García de Enterría, que el problema del Estado de Derecho, al que hemos venido aludiendo, no puede "ser reconducido a un problema de justicia administrativa"; es decir, aquél no se agota en el concepto de ésta. Y de que tampoco una "buena administración" -como se ha dicho- supla la ausencia de una estructura política adecuada. Una y otra cosa son imprescindibles en un Estado de Derecho; y la una en vez de contraponerse a la otra, se complementa y la condiciona. Pero, igualmente razonando con el citado jurista español, "sin una total y plenaria resolución de este gran tema de la justicia administrativa el Estado de Derecho es literalmente nada..." (26)

(26) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; La Lucha ... etc., ob. cit., pág. 161.

De igual idea participa Sandulli al decir que: "Un Estado sin justicia administrativa no sería Estado de Derecho..."; y de que el sistema de justicia administrativa se conforma del complejo de medios que el Ordenamiento Jurídico ofrece a los particulares en sus relaciones con la Administración Pública; sistema que será más o menos perfecto en tanto que al principio de legalidad no escape ningún acto, ya que "cuanto menos amplio sea el campo de la discrecionalidad administrativa y más perfecto sea el sistema de garantías judiciales de los cuales los particulares gozan frente a la Administración", tanto más realizado se encuentra dicho principio de legalidad. (Sandulli, Aldo; Manuale ... etc., ob. cit., Edición XII;

2.8. Recapitulación.

La Justicia Administrativa se da dentro de un Estado de Derecho; éste no existe si aquella no se encuentra plenamente garantizada. Pero, además, la citada Justicia no agota el concepto del Estado de Derecho.

Dicho Estado -recapitulando lo que hemos expresado- realiza los valores supremos y asegura los derechos fundamentales de la persona humana, que constituyen el eje al que debe supeditarse y desarrollar el Ordenamiento Jurídico. Y como tales principios se traducen en normas: el poder público es el primero llamado a observarlas fielmente (principio de legalidad), tanto en su ejecución como en la interpretación de su verdadero sentido -y los principios fundamentales juegan aquí un papel importante-; presupuesto, asimismo, como garantía máxima para que tal Estado se realice, el que

1974; pág. 800). Y como muy acertadamente expresa el tratadista argentino, Fiorini, el "estudio de la justicia administrativa es capítulo confuso y controvertido en el derecho administrativo, y es tema donde se pone a prueba el progreso adquirido por las garantías jurídicas del administrado en función de los principios de juridicidad y legalidad. La vocación de los valores que representa el derecho administrativo en la lucha contra la arbitrariedad, el tratamiento desigual y la injusticia (que caracterizan a un Estado que no sea de Derecho), encuentra en este capítulo su amplia satisfacción..." "El estudio de la justicia Administrativa -sigue diciendo el mismo autor- deberá trastocar las proposiciones jurídicas del pasado (es decir, del régimen absoluto) y en lugar de destacar la fuerza de un poder de autoridad, que debía ser imperativamente obedecido, deberá ponerse acento en la existencia de un individuo integrante de la colectividad como persona humana y portador de derechos individuales que deben ser respetados en forma igual, y superiores a los que exhibe el poder estatal (dándose la mano con lo que se ha dado en llamar la concepción personalista en la que debe inspirarse el Estado de Derecho para que sea tal) ..." (Fiorini, Bartolomé A.; Manual de Derecho Administrativo; Editorial La Ley; Argentina; Segunda Parte; 1968; páginas 995-996).

las funciones básicas del Estado se encuentran separadas: que el Juez no sea administrador o legislador; que éste no sea administrador o Juez; y que el Administrador no sea Juez o legislador, de manera que se asegure la efectiva independencia que permita al particular accionar con posibilidad de éxito.

Y, finalmente, es propia del Estado de Derecho una determinada estructura política: aquella que potencie y garantice el ejercicio efectivo de los derechos y valores fundamentales de la persona humana.

En el presente estudio, nos limitaremos a un aspecto manifestativo del Estado de Derecho: La Justicia Administrativa. Y dentro de ésta la referida al campo tributario. Durante el desarrollo iremos acotando, aún más, el campo de análisis del amplio tema de la Justicia Administrativa; para finalizar refiriéndonos a los obstáculos, limitaciones o condicionamientos -o el caso extremo de rotunda negación- que en forma expresa, o implícita, encuentra el administrado en la defensa de sus derechos contra los actos de la Administración Pública.

Dentro del tema amplio de la Justicia Administrativa, nos referiremos en las páginas siguientes al derecho fundamental para que ésta tenga plena realización, a saber: el Derecho de Acceso efectivo a la Justicia. Lo que supone este derecho constituye el objeto de las consideraciones que se hacen en el capítulo siguiente.

3: Derecho de Acceso Efectivo a la Justicia.

3.1. Premisa

Al inicio del capítulo precedente hemos aludido al creciente intervencionismo estatal, que, como expresa el profesor García de Enterría, se refleja hoy en el "ojo y la mano del soberano (que) se introduce sin cesar en los más pequeños detalles de las acciones humanas" (27); y también hicimos mención, incidentalmente, al hecho de que ese orden de cosas le atribuye una mayor relevancia al principio de acceso efectivo a la justicia. Pero dicha acción interventora tiene una mayor significación sobre la estructura del Estado y sobre la forma como se encuentran articulados los poderes públicos. Veamos qué queremos decir con esto.

3.2 Poder Judicial: baluarte de la libertad y de los derechos.

Hemos observado, que en unos países con mayor énfasis que en otros, cómo los partamentos o asambleas legislativas se ven inundadas de iniciativas de proyectos de ley, que parten de los gobiernos centrales y de los propios integrantes del colegio. Pero en particular -y, ya, refiriéndonos a nuestro país- es digno de mencionar que la mayoría de los proyectos, y generalmente aquellos de mayor trascendencia para la vida económica y social del país, se originan en el Poder Central; lo que por otra parte, parece lógico

(27) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; La Lucha contra las ... etc., ob. cit., pág. 205.

y entendible por los recursos técnicos con que cuenta la Administración. Pero es tal la cantidad de asuntos y, contrariamente, por regla general, es tan lento el trámite de aquellos importantes (28) -y descarto los que tienen un interés partidista y aquellos que son el resultado de la demagogia o el producto de la improvisación en la Administración o del poco tino en la conducción política de los grupos que detentan el poder; cuya rapidez más bien causa asombro por los procedimientos de excepción que se utilizan a tales efectos (29)- que ha venido a desembocar en la tendencia, cada vez mayor, de la aprobación de las leyes -marco contentivas de autorizaciones, mal regladas (30), al Poder Ejecutivo para que desarrolle por reglamento las materias que el legislador, apenas, ha pincelado en sus trazos generales.

Obviamente podría estar muy bien que tales regulaciones se produzcan con criterios técnicos y que se definan los elementos fundamentales de la materia de que se trate, con una cierta precisión por parte de la Asamblea Legislativa (31); y que tales delegaciones sean bien utilizadas como re-

(28) Y pongo dos ejemplos: los proyectos de Ley de reforma total a las leyes de Administración Financiera de la República y del Sistema Bancario Nacional, tienen de estar durmiendo el "sueño de los justos" en la Asamblea Legislativa de Costa Rica cerca de un decenio.

(29) Dispensa de los trámites de publicación y turno de espera; e, incluso, el del correspondiente y muy necesario paso por la Comisión de informe.

(30) Con abundantes potestades, discrecionales y la inclusión de conceptos indeterminados dentro de límites excesivamente amplios o sin ellos.

(31) Caso típico, a nuestro juicio, fue la delegación que dio la Asamblea Legislativa de Costa Rica al Poder Ejecutivo para que éste -dentro

sultado de la presencia en el gobierno de funcionarios bien preparados para el desempeño de sus funciones y con una conciencia plena de los límites que le impone el Ordenamiento Jurídico como un todo -"jerárquicamente es estructurado", como decimos en páginas atrás- y los valores y derechos fundamentales de la persona humana, que ese mismo Ordenamiento sanciona. Pero, aún así, creemos que siempre constituye una tentación para el funcionario de alto nivel -quien en definitiva decide- ese fortalecimiento de las potestades que ya tiene y de que se ahonden los privilegios de la Administración. Esa ampliación de los poderes depende en mucho de él, y es humano y entendible -más no justificable- que tienda a extenderlos más allá de lo debido, a causa de esas autorizaciones.(32)

Pues bien, ese retardo en la tramitación de los asuntos en las asambleas legislativas; y lo "incómodo" que resulta para ciertos funcionarios (políticos) que el ciudadano se manifieste oponiéndose o sugiriendo variantes a las iniciativas de ley -por la obligada publicidad que han de tener los proyectos precisamente para que los particulares, y, también, el resto de los entes públicos, se enteren y ejerzan los derechos que el Ordenamiento

de límites amplísimos- fijara la tarifa de impuesto y la indefinición del hecho generador del tributo o definido mediante conceptos indeterminados, ilimitados en la Reforma Tributaria de 1972.

(32) Por eso nos ha parecido una buena técnica de delegación de ciertas facultades del Parlamento en el gobierno, la operada con ocasión de la Reforma Tributaria italiana de 1971 -la última-, según la cual el Consejo de Ministros, luego de aprobar los proyectos de decretos delegados, debía oír la opinión que sobre ellos tuviera una comisión especial, integrada por representantes de ambas cámaras del Parlamento; y una vez que la misma vertiera su criterio favorable -sea que los decretos se ajustaban a la "Ley de Delegación" -entonces el Presidente de la República procedía a publicarlos y a partir de entonces, entraban en vigencia.

les garantiza (porque si se procede de manera diferente, se comete una sangrienta burla de los derechos de petición y libre expresión del pensamiento) (33); y, además, y en contraposición con dicho orden de cosas, el dinamismo que se debe imprimir a la Administración y la asunción creciente de nuevas tareas por parte de la misma, hacen que los parlamentos o asambleas legislativas hayan entrado en crisis en cuanto a la forma de actuación que, en otras épocas, fue más efectiva; pareciera que asistimos a un fenómeno de desactualización de los cuerpos legislativos e, inversamente, a un fortalecimiento mayor de la Administración Central. (34)

(33) De lo cual pareciera tener poca conciencia muchos integrantes de los cuerpos legislativos y de la importancia de la independencia de las funciones que se le han encomendado al Poder a que ellos pertenecen. Claro está, son los intereses partidistas los que constituyen el común denominador que liga al diputado y al funcionario-político del Poder Ejecutivo. Incluso a este tipo de diputado -miopes porque creen hacerle así un servicio a la Patria- les gusta este orden de cosas, ya que de él se prevalecen para sacar su propia ventaja, a través de la obtención de ciertos privilegios o granjerías para sus electores o para ciertos grupos de presión con los que políticamente les interesa quedar bien. La burla que hacen los diputados al Ordenamiento Jurídico, verbigracia, a base de incluir normas jurídicas nuevas o que modifican las existentes, de carácter ordinario, en las llamadas "Normas Generales del Presupuesto", no puede ser más evidente. El diputado, y el grupo de ellos que lo respalda, coparticipa con el Poder Ejecutivo, así, de ese "festín de Baltazar" representado por ese cúmulo de privilegios y prebendas, arbitrarias y antojadizas.

(34) Manifiesta con relación a lo que comentamos, Mosquera Sánchez, lo siguiente: "...se ha puesto de manifiesto una cierta incapacidad de la ley para servir de vehículo del intervencionismo estatal, por la pesadez y falta de agilidad del procedimiento legislativo. La consecuencia inmediata, a la que asistimos en nuestros días, en una "desparlamentarización" de la norma en beneficio del Poder Ejecutivo... la conversión de la ley formal en vehículo de actos puramente administrativos..." (Mosquera Sánchez, Luis; El Poder Judicial en el Estado de nuestro tiempo; Revista de Administración Pública; N° 46; enero-abril de 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 74). Creemos que la incapacidad no es de la norma jurídica, de la ley específicamente, sino de lo que el propio autor

Y, entonces nos preguntamos: frente al debilitamiento de los cuerpos legislativos y el reforzamiento de sus atribuciones, correlativamente, del Poder Ejecutivo, cómo mira el ciudadano, común y corriente -que es la inmensa mayoría, que no participa directamente de los beneficios del poder- su situación frente al poder público?. Sensación mayor de desamparo no puede sentir. Por ello creemos que el momento ha llegado -por ese creciente intervencionismo estatal, que insistimos en señalar- de que el "nomen-portismo" irá siendo cada vez menor; ya que, tarde o temprano, tomará conciencia el ciudadano de que la actividad pública, que invade la suya le atañe directamente -aunque no quiera-, condicionando su ejercicio, limitándolo o, incluso, prohibiéndolo para asumir ella, a título de monopolio el rol desempeñado por aquél; y observa cómo a cada instante se encuentra con manifestaciones del poder -policía, seguridad, servicios municipales, etc. etc.- al cual no puede sustraerse; se enfrenta así, irremediablemente y sin quererlo, el ciudadano, con el poder administrativo que le acompaña, como decían los clásicos españoles del siglo pasado, "desde la cuna a la sepultura." (35)

Ante ese panorama desolador que encuentra el ciudadano, cuál es la tabla de salvación?.Cuál es la fortaleza en la cual se va a apertrechar para defender sus derechos y para emprender sus actividades con la seguridad-

señala como "pesadez y falta de agilidad del procedimiento legislativo, porque la ley es un producto social, cuyas causas son extra jurídicas."

(35) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; La Lucha contra ... etc., ob. cit., pág. 161.

dentro de un margen de riesgo calculado, al menos -de que puede desarrollarlas con éxito?

Frente a la sensación que experimenta anímicamente el ciudadano de socavamiento de su libertad individual, no puede sino que "supervalorar el sistema de protección jurídica de sus derechos frente a aquella acción totalizadora y absorbente" (36); y, sin otra alternativa, porque sintiéndose demasiado débil para proteger a sí mismo también se encuentra muy "aislado para poder contar con la ayuda de sus semejantes" (37); "vuelve sus ojos confiado hacia el Poder Judicial que aparece como último baluarte de la libertad y de sus derechos" (38). Cuando el peligro de la acción estatal arbitraria lo acecha, ese Poder, convertido en una verdadera fortaleza, lo acoge y le protege; que será tanto más inexpugnable, cuanto mejor dotado esté del vigor y cuanto menos vinculado se encuentre de los móviles e intereses de los órganos desde los cuales pueden provenir las acciones contrarias al Ordenamiento Jurídico. "Es significativo a este respecto -expresa Mosquera Sánchez-, el que la Constitución francesa de 1958 defina precisamente a la autoridad judicial como la salvaguardia de la libertad individual ("L'autorité judiciaire, gardienne de la liberté indivi

(36) MOSQUERA SANCHEZ, Luis; El Poder Judicial ... et., ob. cit. págs 74-75.

(37) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; La Lucha ... etc., ob. cit., pág. 205; en transcripción que hace de las "graves" y hermosas palabras de Alexis de Tocqueville tomadas de su obra "De la démocratie en Amérique).

(38) MOSQUERA SANCHEZ, Luis; El Poder ... etc., ob. cit., pág. 74-75

dualie.") (39)

Poder Judicial, que en cuanto a los conflictos entre los particulares y la Administración, ha organizado una vía especial que los atienda. (40) Ella es la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Jurisdicción que en tanto sea efectiva garantía de que ocurriendo a ella se administrará justicia; de que presentándonos a ella, las puertas se nos abrirán para que en su seno se pueda ventilar la querrela con la Administración y, finalmente, se resuelva conforme a derecho y se haga efectiva la sentencia

(39) Idem anterior. Dice este autor en muy bellas, y cargadas de contenido palabras, que el Poder Judicial "aparece hoy como el más seguro baluarte de la libertad; como el compensador efectivo de la "desdemocratización" de la ley; como la última esperanza contra los ataques de los derechos individuales por la administración interventora de nuestros días; como el encargado de suplir los defectos de la ley y mantener el prestigio del Derecho; como el último vigilante de la Constitución; como el contralor de la legalidad del ejecutivo y de la constitucionalidad de la legislación ...". Si bien este autor, y otros citados -cuyas palabras las sentimos como un grito de denuncia frente a un orden de cosas existentes- parte de la experiencia española, lo cierto es que, con mayor o menor énfasis, las situaciones que ellos comentan se dan en otros países o se está en vías que se den por ciertos indicios. En Costa Rica, igualmente, pero con matices diferentes, pero en cuanto a sus conclusiones sobre el fortalecimiento del Poder Judicial tienen validez en nuestro país, por su universalidad. El profesor Ortíz Ortiz invocando la dignidad e independencia del Poder Judicial costarricense sugiere variar el sistema de selección de los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, que garantice, dentro de un margen amplio de acierto, que la política partidista, en línea de principio -y no como afirmación sobre lo que acontece ya sea erradicada de dicho poder; fortaleciéndose, a la vez, la separación, aún más, de los otros poderes. (Prólogo a la monografía del profesor González Pérez: "La Justicia Adm. ... etc., ob. cit., págs. 23-24).

(40) Nos referimos, particularmente, a aquellos países que han ubicado la jurisdicción en dicho Poder -como Costa Rica y España- y por su

condenatoria, cuando hubiere recaído en contra de ella. (41)

Jurisdicción especial que, como la ordinaria, debe estar inspirada -y sujeta- en su organización y funcionamiento en una serie de principios, que no son privativos de ella en particular, sino de la Administración de Justicia en general y de cuya incorporación depende la efectividad para los administradores, que recurren a dicha vía. Obviamente la especialidad de la materia administrativa, dará a esta jurisdicción ciertas particularidades en cuanto al procedimiento, diferentes en muchos aspectos al de la vía ordinaria (42) -que matiza las etapas de iniciación, desarrollo y terminación del proceso -pero existen otros principios que son comunes, porque

(41) La exposición de motivos que precedió el proyecto de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de España -de diciembre de .. 1956- sobre la razón de ser de la citada jurisdicción expresó: "... si la jurisdicción contencioso administrativa tiene razón de ser lo es precisamente, en cuanto su organización, sus decisiones ofrecen, unas probabilidades de acierto, de ser eficaz garantía de las situaciones jurídicas, de encarnar la justicia, superiores a las que ofrecerían si las mismas cuestiones estuviesen sujetas a otra jurisdicción."; lo expresado destaca la importancia que tiene la jurisdicción de marras. (Cita de Nieto, Alejandro; La Inactividad de la Administración y el Recurso Contencioso Administrativo; Revista de Administración Pública; Nº 37; enero-abril 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 79),

(42) "Lo característico de la jurisdicción contenciosa -como distinta de la ordinaria común- es que en ella se procesa siempre un acto administrativo previamente dictado y eventualmente ejecutado por la Administración, en forma tal que, por eso, suele llamarse jurisdicción revisora (del acto previo); en tanto que en la jurisdicción civil, ordinaria o común, a la inversa, ninguna de las dos partes está en situación de ventaja antes de acceder al proceso, porque ninguna puede adoptar por sí las medidas de ejecución conducentes a la satisfacción de su derecho, sin acudir al Juez, que es, en definitiva, el único llamado a ordenarlos o a adoptarlas". (Ortiz Ortiz, Eduardo; Los Privilegios ... etc., ob. cit., pág. 31).

son consustanciales con la Administración de Justicia, con el carácter jurisdiccional que tiene esta vía.

Antes de continuar con nuestra exposición, refirámonos a estos principios generales de la citada Administración; que nos permitan en su oportunidad enjuiciar mejor ciertas instituciones costarricenses. Porque: el derecho al efectivo acceso a la Justicia, es mucho más complejo de lo que en apariencia parece. El puede negarse o debilitarse en tanto, por ejemplo, ciertos principios como el de independencia no se alcancen plenamente. Y lo que sea el concepto del mencionado principio, también será de importancia para confirmar el derecho en cuestión o, por el contrario, para negarlo.

Hemos partido de una serie de premisas -recogidas en la exposición hecha- que podemos resumir en los términos siguientes: i) Toda persona es titular del derecho fundamental y básico de someter las controversias que tenga con los particulares o con la Administración Pública a un Tribunal independiente; y ii) Dicho derecho es capital y básico porque se encuentra "enraizado en las exigencias más elementales de la dignidad y libertad humanas ante las nuevas condiciones del poder político; por lo que es capital en la construcción del Estado de Derecho." (43)

(43) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; El Principio de Interpretación más favorable al derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos administrativos; "Revista de Administración Pública" Nº 42: setiembre-diciembre 1963; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; págs. 271-272.

Al segundo de dichos conceptos -que constituye el fundamento del derecho de efectivo acceso a la justicia- nos hemos referido con un cierto detalle. Detengámonos, pues, en el primero de ellos -el de acceso a un Tribunal independiente- caracterizado por el Órgano jurisdiccional que conocerá de la controversia presentada, es decir, la Administración de Justicia. ¿Cuál es su concepto?. En qué se distingue la jurisdiccional de otras funciones estatales?. Y cuáles son los principios informadores del proceso judicial?. Constituyen el objeto de la exposición, que a continuación hacemos.

3.3. La Administración de Justicia.

3.3.1 Concepto.

Se ha entendido por Administración de Justicia aquella que es "impartida por órganos sujetos a una ordenación que les confiere las características de fijeza, jerarquía, independencia de los jueces que los integran y sujeción a cuerpos de normas jurídicas igualmente fijas en lo posible y preestablecidas, sean tales normas legales, formadas por los usos o las costumbres o creadas por la práctica de los tribunales mismos, de tal suerte que garanticen el mínimo exigible de seguridad jurídica a que tienen derecho los ciudadanos, como contrapartida de la prohibición que sobre ellos pesa de practicar cualquier forma de justicia privada que no consista en actos de legítima defensa y algunos otros tolerados por el Derecho

Civil." (44)

Al anterior concepto sobre la Administración de Justicia, amerita hacerle las siguientes observaciones, sin que sea nuestra idea entrar en un análisis crítico exhaustivo. Primero, nos parece que el mismo se refiere a un concepto restringido de la Administración de Justicia, ya que parece excluir las controversias que se presentan entre los administrados y la Administración Pública, al referirlo a los "ciudadanos" (45), como contrapartida a la prohibición que tienen éstos de hacerse justicia por sus propias manos, con las excepciones de autotutela privada que establece el Ordenamiento Jurídico; es decir, el concepto de la Administración de Justicia dado por el profesor Prieto-Castro elimina a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que como es sabido, en España -como en Costa Rica- se organiza y funciona dentro del Poder Judicial; y, segundo -derivado de lo expresado- el concepto expuesto se contrae al derecho privado.

Nos interesa extraer del concepto dado por el Profesor Prieto-Castro las siguientes características básicas de lo que sea la Administración de Justicia: a) Justicia impartida por órganos sujetos al Ordenamiento Jurídico

(44) PRIETO-CASTRO Y FERRANDIZ, Leonardo: La Administración de Justicia; Separata de la Revista de Derecho Procesal Iberoamericana; número IV; octubre-diciembre de 1974; págs. 783-784. Observa el profesor Prieto-Castro que, a su juicio, "no existen normas jurídicas que sean creación de los Tribunales de Justicia: no se conoce el llamado "derecho judicial" vinculante siendo erróneo creer que la llamada "jurisprudencia", mejor diríamos la "doctrina legal" de las Salas del Tribunal Supremo, es una fuente de Derecho". porque "lo impide el principio de separación de funciones que consagran diversos preceptos de la legislación fundamental española..." (Nota 4 al pie de la pág. 784; ob. cit.).

(45) Término, a juicio nuestro, también impropio, ya que se restringe al ti

co; b) Fijeza o inamovilidad; c) Independencia de los jueces que los integran; y d) Jerarquía. Pero como el citado autor expresa que en la "i-namovilidad va incluida (en la nota)... de independencia, en cuanto que opera como garantía de ésta" (46) -con lo que estamos conforme-; y de que la jerarquía alude a la organización del órgano, creemos que las características fundamentales de la Administración de Justicia son dos: i) Justicia impartida por órganos sujetos al Ordenamiento Jurídico; y ii) Independencia de los jueces que los integran; aun cuando en rigor, la independencia -propia por antonomasia de un órgano jurisdiccional- supone que la función se desempeña, exclusivamente con sujeción al Ordenamiento Jurídico.

3.3.1.1. Justicia impartida por órganos sujetos al Ordenamiento Jurídico.

Comencemos por afirmar que los órganos que imparten justicia son de naturaleza estatal -contrariamente con la justicia que imparten los llamados árbi-tros privados, a los cuales no nos interesa referirnos en esta sede-; y que cumplen una función de carácter jurisdiccional. Dichos órganos, al igual que los demás del Estado, son públicos; pero el elemento diferencia

tular de derechos y deberes políticos. El concepto de ciudadanía es un concepto político y no procesal y su uso excluye a quienes no tengan la condición de tales; exclusión que supondría denegación absoluta de acceso a la justicia a quienes no sean ciudadanos.

(46) PRIETO-CASTRO Y FERRANDIZ, Leonardo; La Administración ... etc., ob. cit. nota número 10 puesta al pie de la página 789.

dor es la citada función que cumplen, distinta de los demás entes públicos que tienen otro tipo de cometidos: legislar o administrar.

En qué se caracteriza dicho carácter jurisdiccional de estos órganos?. Creemos que una idea clara de ella la podemos derivar de lo que entendamos por jurisdicción. Chiovenda la define como "la función del Estado que tiene por fin la actuación de la voluntad concreta de la ley mediante la sustitución, por la actividad de los órganos públicos, de la actividad de los particulares o de los otros órganos públicos, sea al afirmar la existencia de la voluntad de la ley, sea al hacerla prácticamente efectiva." (47)

Enrico Redenti, por su parte, nos dice que "en el ejercicio de la función jurisdiccional el Estado obra y actúa finalmente para asegurar y garantizar el vigor práctico del derecho, para cualquiera y contra cualquiera (asimismo contra sus propias oficinas, si se requiere) promoviendo y controlando la observancia o bien reprimiendo los hechos cometidos contra el derecho o poniendo (o constriñendo a poner) reparo a las consecuencias de eventuales transgresiones". (48)

De las citas hechas se derivan claramente estas ideas: el sentido instrumental que tiene la jurisdicción. Sea que la jurisdicción afirma la existencia de la "voluntad de la ley" o el "vigor práctico del derecho" contra

(47) CHIOVENDA, Giuseppe; Instituciones de Derecho Procesal Civil; Tomo II; Editorial Revista de Derecho Privado; Madrid; 1940; págs.1-2

(48) REDENTI, Enrico; Diritto Processuale Civile; I; Giuffrè; 1957; Milán;pág. 6.

cualquier persona y al servicio de cualquier persona, también a cuyo fin cuenta con los medios para controlar la observancia de lo resuelto y, en su caso, constreñir al reparo de las consecuencias dañinas de las acciones contrarias al derecho, en cuya defensa se ha erigido y descansa la razón de su existencia. También afirma el concepto de jurisdicción, la asunción por parte del Estado de la función de resolver las controversias como medio de asegurar la "paz jurídica". Es en fin, como afirma Guasp, la jurisdicción "una función estatal de satisfacción de pretensiones...", que se realiza a través de determinados órganos con un contenido humano, unificado por la idea fundamental del ejercicio de la misma. (49)

Conviene, asimismo, sentar la premisa que la jurisdicción cuenta con un vehículo para el cumplimiento de su función que el Ordenamiento Jurídico le ha encomendado: el proceso. Este es el instrumento con que cuenta el órgano de naturaleza jurisdiccional -y del Estado- para la satisfacción de las pretensiones de quienes ocurran a él pidiendo amparo y justicia. (50)

(49) GUASP, Jaime; Derecho Procesal Civil; Tercera Edición; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1968; Tomo I; pág. 104.

(50) GUASP expone que son dos los principios informadores del proceso (y un tercero que es derivado de los otros dos): la seguridad y la justicia; enmarcados dentro de la conveniencia social. Según el primero de ellos, habría una conmoción social si públicamente no se dilucidaran y resolvieran las controversias entre las personas, ya que, entonces, cada quien previamente, y por su fuerza -frente a la del otro o grupo de personas-, tendería a hacer la justicia. Según el principio de la justicia, la resolución de las controversias debe ser justa, es decir, no ser resueltas de cualquier forma las pretensiones sino justamente y por ello la presencia de un tercero imparcial (el Juez) es de vital importancia para al-

Ahora bien, el ejercicio de la función jurisdiccional tiene una serie de principios en los cuales se inspira y que los Ordenamientos Jurídicos elevan a un rango constitucional o los incorporan en las respectivas leyes orgánicas del Poder Judicial.

Siguiendo a Lavagna, dichos principios son los siguientes: (51) el de la obligatoria motivación de las resoluciones jurisdiccionales; del control sobre los actos jurisdiccionales o de revisibilidad total o parcial; el de obrar en juicio en tutela de los propios derechos e intereses legítimos; el establecimiento de las condiciones y modos para la reparación de los errores judiciales. Brevemente refirámonos a ellos.

3.3.1.1.1. Principio de la Obligatoria motivación de las resoluciones jurisdiccionales.

El fundamento de este principio, que es fácilmente imaginable, se encuentra en el carácter técnico que tiene la función que desempeña el Juez y

canzar ese ideal y dar contenido a la exigencia que presupone el principio. Finalmente, la convivencia social -que realmente no es un principio autónomo- viene a constituir el límite de los anteriores principios- llamados de los "deberes sociales del proceso"- y se encuentra representada dicha convivencia social por dos principios accesorios de aquellos principales: la armonía y la economía procesales. Con base al primero se tiende a evitar resultados procesales contradictorios (ejemplo, la acumulación de acciones es una institución que tiene ese fundamento); y con base en la economía procesal se procura "la obtención del máximo resultado con el mínimo esfuerzo" (proceso "barato, rápido y sencillo"). Guasp, Jaime; Derecho Procesal ...etc.; ob. cit., págs. 24-25. Un estudio muy completo sobre el principio de economía procesal es el realizado por el jurista español Adolfo Carretero Pérez, titulado "El Principio de Economía Procesal en el Contencioso Administrativo"; en Revista de Administración Pública Nº65; mayo-agosto, 1971; Instituto de Estudios Políticos, Madrid.

(51) Obviamente, la enunciación de principios en el ejercicio de la fun

no voluntarístico de la actividad jurisdiccional. Es decir, las resoluciones del Juez no son el producto del deseo o de la voluntad de éste, si no más bien son el resultado de su técnica de jurista, del conocimiento versado del Ordenamiento Jurídico y de los principios y postulados que lo inspiran. Y, finalmente, y no menos importante, la razón de ser de este principio -que se traduce en un deber para quien administra justicia, al momento de resolver- es para que los interesados puedan conocer, a ciencia cierta, todo el razonamiento lógico que ha cumplido el Juez y que constituye el presupuesto necesario de la decisión adoptada, a los fines que los interesados puedan ejercitar los recursos que les son concedidos por el Ordenamiento y en los que tratarán de externar mejores argumentos que los que sirvieron al Juez para dictar su sentencia y, eventualmente, a los efectos de señalar los vicios en los que se pudo haber incurrido.

Creemos que este principio es fundamental dentro de un Estado de Derecho; en el que se debe ajustar la actuación al Derecho, no sólo mediante las citas legales que sirvieron de fundamento en la resolución de los conflictos que se plantean al Juez, sino -a los fines de tutelar los derechos e intereses legítimos en forma más idónea-, además, por el conocimiento que se tiene de las razones de hecho y de derecho en que fundan el fallo.

ción jurisdiccional y los comentarios que formula Lavagna, parten del Ordenamiento italiano. Pero creemos que por su universalidad pueden tener aplicación en cualquier país coadyuvando a conformar y fortalecer el Estado de Derecho. (Ver Lavagna, Carlo; Istituzioni di Diritto Pubblico; Volumen segundo; UTET, Turín; Italia; 1970; pags. 958 y ss.).

3.3.1.1.2. Principio de la revisibilidad total o parcial de los fallos.

Según este principio todas las resoluciones de los jueces deben ser revisadas por otros jueces o, al menos, por la Casación. Creemos que es fundamental el derecho que le asiste al interesado de recurrir en alzada para que otro Juez revise lo actuado por el anterior en grado. Ello constituye, además de una garantía para el particular, un medio a través del cual el Juez de la instancia inferior, se esmerará por ajustar su resolución a la ley, procurando utilizar los mayores y mejores razonamientos en apoyo de su tesis. Con lo cual resulta victoriosa la Justicia: ya que la "Espada de Damocles" de la censura pende sobre el Juez "a quo" por la posibilidad de reforma por parte del Juez "a quen", propicia la elevación de la calidad en el ejercicio de la judicatura.

Dicha posibilidad, consagrada por el principio de revisibilidad de los fallos por parte de otro Juez, constituye un control sobre los actos jurisdiccionales, que se encuentra únicamente condicionado al hecho de que la parte legítima impugne por los medios previstos la respectiva resolución. Así, en tesis general se ejerce el control del Poder Judicial; a través de la acción de las partes en los litigios ocurriendo a instancias superiores, cuando se encuentran inconformes con lo resuelto por las inferiores.

3.3.1.1.3. Derecho de obrar en juicio en tutela de los propios derechos e intereses legítimos.

Este en nuestro criterio constituye el principio -constitutivo de un derecho- central al cual apunta todo el funcionamiento de la vía jurisdiccional. Y los mecanismos y principios que contempla el Ordenamiento al regular dicha vía, tiende a hacer efectivo para los interesados el ejercicio correspondiente del derecho. Todo, absolutamente todo, debe tender a ello y si no se promueve, entonces se estará produciendo una quiebra al principio de efectividad en el acceso a la Justicia.

Este principio contribuye, decididamente, a afirmar el carácter de Estado de Derecho del país que lo incorpore en su Ordenamiento. De no existir, aunque sea en algunos casos aislados, dicho Estado de Derecho es imperfecto o se encuentra en vías de realización.

Este principio se expresa más simplemente en el conocido Derecho de Acción que "es el derecho de defensa que comprende tanto la facultad de obrar o de resistir en juicio (ser vencido en juicio), cuanto la posibilidad de vigilar, en el ámbito del juicio, la valoración de las propias posiciones: sea mediante exhibición directa de las pruebas o la solicitud del Juez de adquirirlas, sea mediante ilustraciones de los argumentos jurídicos ..."

(52)

(52) LAVAGNA, Carlo: Istituzioni di ... etc., ob. cit., pág. 961-962.

Pero para que el derecho de acción -o de defensa- sea efectivo, el Ordenamiento Jurídico debe conceder un régimen de beneficios para aquellas personas que por razones económicas no pueden defenderse; ya sea porque suponga el ejercicio de su derecho la intervención de un abogado- y en la casi totalidad de las causas lo requiere o, al menos, es recomendable a los fines de que la parte sea adecuadamente asistida en sus pretensiones- o las demás costas procesales en que debe incurrir, cuya cuantía va ría según el asunto de que se trate. De esta manera se le da contenido al principio de acceso efectivo a los Tribunales de Justicia.

3.3.1.1.4. Establecimiento de las condiciones y modos para la reparación de los errores judiciales

Sería muy grave para el Estado de Derecho que no existiese la posibilidad de que los errores judiciales puedan ser enmendados. Cometer yerros es de humanos -sin que haya uno solo que escape a esta regla- y estando cons tituidos los órganos jurisdiccionales por hombres, no queda más que estruc rurar un sistema que posibilite al agraviado a utilizar los cauces de la revisión de los fallos o de otros mecanismos que tiendan a restablecer la Justicia -y el Ordenamiento mismo como realización de aquélla- que ha sido quebrantada temporalmente.

3.3.1.2. Independencia de los jueces que los integran.

3.3.1.2.1. Consideración previa.

Existen una serie de principios relacionados con el ejercicio de la función jurisdiccional por parte de los jueces que, a nuestro juicio, todos apuntan a uno fundamental y que constituye el eje de ellos: el de independencia en el desempeño del cargo. Incluso, somos de la creencia que el concepto de función jurisdiccional presupone, necesariamente, que las tareas sean desempeñadas con independencia por quien tiene a su cargo la Administración de Justicia y que el respectivo órgano goce de autonomía con relación a los otros Poderes del Estado y a los propios del Poder Judicial; pero hemos creído, por razones didácticas, preferible -dada la importancia que tiene el aludido principio de la independencia de los jueces- tratarlo en forma separada.

Digamos, antes que todo, que la independencia es una garantía que debe establecer el Ordenamiento Jurídico con normas del más alto rango posible, a los fines que tengan la permanencia, la estabilidad que corresponde a su importante significado; y aparte de ser un enunciado teórico, en abstracto, la independencia debe instrumentarse a través de una serie de medios para que, efectivamente ella, constituya una garantía para los jueces en el desempeño de su función.

3.3.1.2.2. Independencia externa e interna.

La independencia puede ser diferenciada en interna y externa. Esta última alude a una independencia frente a los órganos extraños al Poder Judicial y la primera frente a aquellos pertenecientes a él.(53) Si bien la independencia como concepto completo y único, comprende tanto las relaciones orgánicas como las subjetivas, referidas a los jueces, lo cierto es que un aspecto y otro inciden sobre la efectiva independencia de dichos funcionarios en el desempeño de sus cargos.

3.3.1.2.3. Independencia objetiva y subjetiva o personal

El profesor Prieto-Castro distingue la independencia en objetiva y subjetiva o personal. Entiende que se da la primera, cuando el ejercicio de la función jurisdicción por parte de los jueces "se halla plenamente garantizada con las disposiciones que le libran de las influencias del Poder ejecutivo (también del legislativo), del ambiente y de las partes mismas (mediante la posibilidad de su exclusión del conocimiento del negocio por los medios legales establecidos)... " (54)

Creemos que en tal sentido se identifica con el concepto de autonomía funcional, que conduce a que las oficinas todas del Poder Judicial se organi

(53) LAVAGNA, Carlo; Istituzioni di... etc., ob. cit., pág. 957.

(54) PRIETO-CASTRO Y FERRANDIZ, Leonardo; La Administración ...etc., ob. cit., pág. 785.

cen y operen bajo el Gobierno y Administración propios del citado Poder, sin interferencias de ninguna índole de los otros poderes, excepto en lo que le corresponde por virtud del cometido que cada uno de ellos cumple en el conjunto. Y en dicho sentido, creemos que la autonomía financiera es vital para que se asegure esta independencia del poder jurisdiccional con relación a los otros del Estado. Porque si las partidas presupuestarias y las fuentes de financiación de sus tareas están sujetas a la decisión de los miembros de los otros poderes -y particularmente del Poder Ejecutivo y de la Asamblea Legislativa- puede constituir un peligroso instrumento de intromisión en sus sagradas funciones de administrar justicia. Creemos que debe resguardarse al poder judicial de las eventuales presiones y condicionamientos que se pueden dar, por ejemplo, con el importantísimo factor de financiación del cual depende en muy buena medida, la eficiencia de su encargo.(55)

Mientras que la segunda -es decir, la independencia subjetiva o personal- se garantiza "mediante la fijación de los requisitos para el nombramiento de jueces, el ascenso y promoción a cargos superiores, por la retribución

(55) Creemos que ha sido una conquista la alcanzada en Costa Rica consistente en la asignación constitucional de un porcentaje (el 6%) en forma imperativa. Sin que adelantemos criterio sobre la práctica de las asignaciones fijas y su cuantía- que graves consecuencias ha traído para la planificación del gasto público-, creemos que ese u otro mecanismo que surta similares efectos ha de existir para proteger al Poder Judicial de las presiones políticas. La norma constitucional -incorporada a la Carta Magna de 1949- ha sido cumplida; no ha sido un bello ideal irrealizable, como ocurre usualmente con las declaraciones de principios constitucionales; por el contrario, hemos visto cómo los altos funcionarios del Gobierno Central, y en particular los Ministros de Hacienda y Planificación, piden

y la forma de efectuarla y, muy especialmente, por la permanencia en el cargo o inamovilidad, durante el tiempo legal."; así, también, se incluye como garantía de esta independencia la fijación de incompatibilidades con el ejercicio de otros cargos; y se regulan las prohibiciones que proceden en lo relativo a determinadas actividades. (56)

3.3.1.2.4. Garantías en la asunción del cargo judicial.

Del anterior concepto extraemos los elementos primordiales para que la independencia, como garantía en el ejercicio del cargo por parte del Juez; sea segura. En primer término aquellos relativos a la asunción del servicio, vale decir, los pormenores de regulación con los que se debe rodear la designación de los Jueces.

En nuestro criterio -siguiendo en esto a Lavagna- el nombramiento ha de producirse por concurso (57) lo cual, aparte de democratizar el sistema

a la Corte Suprema de Justicia el reducir un poco sus presupuestos en las obras de inversión para disponer de esos recursos para cubrir otras necesidades en lo que, casi siempre, ha existido una gran comprensión hacia tales problemas por parte de dicha Corte. El párrafo segundo del artículo 177 de la Constitución de Costa Rica, dice: "En el proyecto se le asignará al Poder Judicial una suma no menor del seis por ciento de los ingresos ordinarios calculados para el año económico. Sin embargo cuando esta suma resultare superior a la requerida para cubrir las necesidades fundamentales presupuestadas por ese Poder, el Departamento mencionado incluirá la diferencia como exceso, para que la Asamblea Legislativa determine lo que corresponda." Y en armonía con la citada norma el artículo 9 ibídem dispone: "El Gobierno de la República es popular, representativo, alternativo y responsable. Lo ejercen tres poderes distintos e independientes entre sí: Legislativo, Ejecutivo y Judicial." "Ninguno de los Poderes puede delegar el ejercicio de funciones que le son propias."

(56) PRIETO-CASTRO, Berrándiz, Leonardo; La Administración...etc., ob. cit. pág. 786.

(57) El Ordenamiento Jurídico italiano así lo establece con la excepción he

de acceso a los cargos, permite seleccionar mejor al personal del poder judicial. Dicho medio de selección, a su vez, excluye toda representatividad de intereses particulares, públicos o privados, que no sean los del sometimiento de la Ley que caracteriza su encargo; y, por otra parte, contribuye a reafirmar el carácter técnico de las funciones del Juez; que el profesor Prieto-Castro llama el "principio del Juez jurista". (58) Consecientemente tres importantes derivaciones tiene el sistema de ingreso al servicio judicial mediante concurso: que la función del Juez es técnica; de persona versada en la ciencia jurídica (Principio del Juez jurista); que no tiene el carácter de representante de intereses particulares (59); y la subordinación del Juez al Ordenamiento Jurídico. Estas últimas dos notas configuran el principio de Juez imparcial. De ahí que a menudo se hable de independencia e imparcialidad para resaltar, aún más, la no representatibidad de intereses del Juez y su sujeción a la Ley, pero entendemos que todo ello forma parte de la garantía de independencia con la que ha de rodearse la función urisdiccional.

cha de los ciudadanos idóneos, extraños a la magistratura que participan en determinadas circunstancias y en ciertos casos en la Administración de Justicia (artículo 102 en relación con el 106 de la Constitución de la República italiana).

(58) Agregando que dicho principio (completado por las notas de que debe ser retribuido por el Estado y su fijeza) tiene la excepción en el derecho español de los llamados "jueces de paz".(ob. cit., pág. 787).

(59) Y en Italia, como expresa Lavagna, a excepción de la representativdad formal que establece la Constitución de que la Justicia es administrada en nombre del pueblo ("La giustizia é amministrata in nome del popolo"); pero con el agregado importantísimo: "Los jueces están sujetos solamente a la Ley" (artículo 101 de la Constitución de la República Italiana (cita de Lavagna, Carlos; Istituzioni di ... etc., ob., cit., pág. 956)).

Y, finalmente, en nuestro entender, un elemento que completa el cuadro de notas que configura la independencia personal del juzgador, es el de la I NAMOVILIDAD. Entendida ésta como la permanencia en el cargo -durante el término de su período legal de nombramiento- y en la sede. A ella alude el profesor Prieto-Castro cuando incluye en uno de los principios el de la fijeza. Dicha inamovilidad permite sustraer al Juez de eventuales presiones, y de ser objeto de represalias, de carácter internas; a ella, asi mismo, nos hemos referido cuando hablamos de que una de las facetas de la independencia es la interna.

3.3.1.3. Recapitulación

Recapitulando digamos que un órgano será jurisdiccional -es decir, será apto para que Administre Justicia verdaderamente -cuando se dan las siguientes notas o elementos, unos referidos al Órgano, otros de carácter subjetivo o personal: a.- Administración y Gobierno propios, es decir, totalmente sustraídos de la esfera de influencia y decisión de los otros poderes del Estado; b.- Los jueces del más alto nivel -Magistrados- designados por un cuerpo independiente de los otros poderes o por el Poder Legislativo mediante un sistema que asegure la escogencia de los mejores y, sobre todo, que impida la interferencia de la política partidista o la del Poder Central en el Poder Judicial (60); c.- Que la financiación de la Ad

(60) Sobre este tema el Dr. Jorge Enrique Romero Pérez ha expresado: "Matización a lo anterior (es decir, a la circunstancia de que las decisiones políticas explican "subyacentemente, la acción de la Administración Pública"), constituiría la observación de otra circunstancia que propende

ministración de Justicia, no depende de la decisión cambiante de los gobernantes de turno o de los partidos políticos mayoritarios, sino que se asegure a través de un sistema que, fortaleciendo su independencia, garantice el plan de gastos e inversiones que permitan a la citada Administración ser eficiente; d.- El nombramiento del resto del personal de la Administración de Justicia ha de ser por concurso, para asegurar la escogencia del más idóneo técnicamente y la imparcialidad en el desempeño de sus funciones, porque así se asegura su sometimiento al Ordenamiento Jurídico y se excluye la representatividad de intereses extraños a la función jurisdiccional; e.- La inamovilidad, tanto de Magistrados como de Jueces, durante el tiempo de su período legal de nombramiento.

Lo anterior se reúne en un concepto que lo abarca: la independencia de la Administración de Justicia. Porque todos esos medios, instrumentos,

a politizar más dicha "justicia administrativa". Nos referimos al hecho, muy conocido, del nombramiento por la Asamblea Legislativa de los magistrados y otros altos jerarcas de la estructura estatal costarricense. Ello entraña la posibilidad de que en determinado partido político (o uniones de fracciones de los mismos o coaliciones de ellos) puede(n) hacer nombramientos bajo el signo y el designio de las coordenadas partidistas; y, que los así nombrados se allanen a tales coordenadas. Cuando eso llegare a suceder, la mediatización de la administración del derecho pondría en peligro la legitimidad de nuestro sistema político y con ello su vigencia y eficacia, dando lugar a la factibilidad de cambios bruscos, violentos, rápidos, intensos, profundos y de resultados imprevistos y no buscados ni deseados por aquellos posibles gestores de la eventual corrupción institucional..." (En su presentación como Director de la Revista de Ciencias Jurídicas, Nº 24; ob. cit., pág. 13) En la nota 39 nos hemos referido a la reforma al sistema de selección de los Magistrados propuesta por el profesor Ortiz Ortiz invocando la "dignidad independiente del Poder Judicial".

principios y notas a las que hemos hecho referencia, buscan sustraer al Juez de cualquier influencia; a que éste cumpla su cometido únicamente sujeto a la Ley. (61)

3.4. El derecho de acceso efectivo al órgano jurisdiccional independiente.

Por ello cuando hablamos del Principio de efectivo acceso a la Justicia; nos referimos a ésta, impartida por un poder u órgano que se encuentra garantizado en el logro de su cometido por la nota fundamental de independencia, en los términos como ha quedado delineada. Cualquier órgano o Tribunal que tenga a su cargo funciones de resolución de conflictos entre los administrados y la Administración Pública, que no goce de los caracteres y no garantice a sus respectivos integrantes con los principios a los que hemos hecho mención, no podrán conceptuarse verdaderos órganos jurisdiccionales y, en cuyo caso, no podrá afirmarse que el principio de Acceso a la Justicia se ha cumplido, ya que el derecho no se ha ejercitado frente a un verdadero órgano jurisdiccional.

(61) En síntesis, como dice Mosquera Sánchez, la independencia judicial "no significa, ni más ni menos, que la ausencia de dependencia que no sea la del Juez a la Ley o al Derecho, de tal manera que las llamadas garantías de independencia se dirigan, en realidad, a eliminar cualquier otra clase de dependencia." Este autor nos habla de independencia directa e indirecta, según que actúe sobre la función objetivamente considerada o que opere en los medios de los que dicha función se vale. (Mosquera Sánchez, Luis; El Poder Judicial en el ... etc. ... etc., ob. cit., páginas 84-85). Conviene aclarar que en forma alguna la independencia interna puede conducir a negar las jerarquías existentes en el Poder Judicial referido a la organización del trabajo y la dirección de las oficinas y otras cuestiones similares; dicha independencia es la garantía de "cada órgano

A tenor de todo lo expresado podemos afirmar que el derecho de acceso efectivo a la Justicia es aquél que ejerce el particular (interesado) en la defensa de su derecho o interés legítimo lesionados, acudiendo al órgano jurisdiccional independiente para que imparta justicia, al resolver su pretensión. No permitir que se lleve al citado órgano es negar el respectivo derecho fundamental.

3.5 Principio de acceso a la Justicia referido a la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

3.5.1. Consideración previa.-

En la exposición que hemos hecho se ha partido de lo general (Administración de Justicia y la jurisdicción como un todo; con indicación de los principios de los que participa tanto la jurisdicción especial como la ordinaria); y ahora descendemos a la particular, para puntualizar ciertos aspectos que se dan en esta materia y que inciden directamente sobre el principio en estudio.

Por razones didácticas introduciremos el tema con algunas consideraciones sobre la jurisdicción contencioso administrativa -a la cual nos referimos exclusivamente, en lo sucesivo-, siguiendo siempre la misma metodología

en el deliberar y pronunciar las propias resoluciones..." (Redenti, Enrico; Diritto Processuale ... etc., ob. cit., pág. 41) o en aquellas otras diligencias o acciones que conduzcan a la emisión del fallo.

de aludir, primero, a lo general y luego a lo particular. El tratamiento de la Administración de Justicia fue introducido con el concepto sobre ésta y el de la jurisdicción en general; ahora en lo que respecta a la contenciosa puntualizaremos cuáles son las notas diferenciadoras de la general, que ha ameritado instaurar una jurisdicción particular. (62)

3.5.2. Mayor trascendencia del principio en la materia administrativa.

Si el principio de acceso a la Justicia debe garantizarse por todos los medios, permitiéndosele a los sujetos de derecho, que se encuentren legitimados, que ocurran al Tribunal independiente en demanda de que les sean resueltos los diferendos con otros sujetos; el mismo cobra una mayor importancia cuando el sujeto contra el cual se litiga es la Administración Pública. Si entre sujetos privados rige el principio de la Paz Jurídica que se tiene de garantizar, negando toda legitimación a las controversias que son resueltas entre privados, utilizando sus propias fuerzas y cuya solución surge cuando el más fuerte logra imponerse -lo cual armoniza con el acuerdo pacífico, siempre deseable, al que a diario llegan los particulares en sus

(62) El profesor García de Enterría, con su habitual excelencia para tratar la materia de su especialidad, se refiere a las dificultades que se le presentan al administrado en la vía contencioso administrativa, a diferencia de lo que ocurre en la ordinaria. Comienza manifestando que es un "hecho que el acceso a los Tribunales contencioso administrativo es infinitamente más complejo que el acceso a los Tribunales ordinarios" por una serie de motivos entre los cuales entresacamos los más importantes, a nuestro juicio: "La necesidad de provocar un acto administrativo previo"; el presupuesto de agotar la vía administrativa; plazos fugaces de caución en los recursos administrativos y en la misma acción judicial, mientras en la ordinaria los plazos largos son de caducidad; las limitaciones de legiti-

discusiones-, que se deriva del principio de la tutela jurisdiccional o hetero tutela (según la expresión feliz del profesor García de Enterría); entre la Administración y los administrados, incluidos otros entes públicos que pueden encontrarse, asimismo, enfrente de la Administración, al regir el principio inverso (sea la regla de la Autotutela de sus propios derechos e intereses) entonces qué fuerza puede el particular oponerle a la Administración: sería una lucha más que la de David contra Goliath, sin posibilidad alguna de que venza el primero, es decir, todo lo contrario de lo ocurrido en el pasaje bíblico; sino que, acontece una cosa enteramente distinta, ya que la Administración -a diferencia de la relación que se establece entre privados- zanja directamente los conflictos que tenga con los particulares, mediante la manifestación de su voluntad emitida a través de un acto administrativo, que goza de las presunciones de legitimidad y legalidad por el solo hecho de originarse en la Administración; que puede ejecutarse de inmediato; aun en contra de la voluntad de su destinatario, a excepción hecha de aquellos actos que por imperativo legal, adquieren firmeza en vía administrativa, cuando és

mación para recurrir a quienes se sienten afectados con los actos administrativos que se impugnan; la presencia de actos que no pueden cuestionarse en la vía jurisdiccional a la que se hace mención; la exigencia demanda necesariamente contra un acto sin poder pedir una condena por vía principal, sino exclusivamente accesoria..." "Todo ese complejísimo sistema de preceptos contrasta con la facilidad con que cualquiera puede dirigirse al Juez ordinario sin más que cumplir unas reglas elementales y claras". El Principio de la Interpretación ... etc., ob., cit., páginas 275-276).

ta sea agotada.

La Administración, por el contrario, se hace justicia a si misma o, al menos, pretende hacérselo con la emisión de actos propios que vinculan a la obediencia a sus destinatarios.

Y si aparte de todo ello, la Administración goza del privilegio de la decisión previa según la cual tiene el derecho de pronunciarse sobre las inconformidades de los administrados y de agotar un procedimiento administrativo, muy a menudo, largo y costoso y que, también, usualmente no conduce a nada efectivo, traducible en una confirmación de lo actuado en las "instancias" administrativas previas; entonces, tendremos que afirmar que el Ordenamiento Jurídico debe idear un sistema que permita balancear ese evidente desequilibrio en las relaciones Administración-particulares; pero mientras no se logre ese orden de cosas el Estado de Derecho estará en "veremos" en su realización y la Justicia será, aún, un ideal a alcanzar.

Si a ese cuadro representado por un cúmulo de potestades y privilegios -cy ya justificación se encuentra en el fin público que está comprometido en la actuación de la Administración-, agregamos que incluso, existen ocasiones, en que el particular no puede salir de la esfera de la "Administración Juez" para acudir a un tercero imparcial e independiente, que resuelva con base en el Ordenamiento Jurídico su controversia con la citada Administración, para que sea revisada la actuación de la misma materializada en el acto administrativo; entonces exclamaremos: ¡qué burla más sangrienta de los derechos y valores fundamentales de la persona humana! ¡Qué manifesta-

ción más clara de prepotencia totalitaria, que no admite la posibilidad de que se disienta con su forma de actuar, que no permite la impugnación -por inconformidad con lo actuado- contra los respectivos actos que causan perjuicio!. Sentimientos que encierra el principio de Acceso a la Justicia, que en el caso en comentario, ha sido negado burdamente.

Por todo lo anterior -principalmente- consideramos que el Principio de marrras reviste una importancia mayor referido a la materia administrativa, que a la de derecho privado. De ahí las tesis del concepto espiritualista o anti-formalista de la jurisdicción contencioso administrativa, que obliga a interpretar en forma amplia, generosa los requisitos y formalidades a cumplir por los administradores de forma tal que se llegue a administrar justicia, vale decir, a que emita un fallo sobre el fondo de la controversia planteada. (63)

(63) Por eso siempre hemos creído: que los jueces -vigilantes de la legalidad y conductos para que se haga justicia-, han de ser flexibles, amplios, facilitando a las partes el ejercicio de su derecho de defensa para que se llegue, finalmente, a la sentencia. Pobres almas aquellas que están pendientes del más pequeño traspiés de carácter formal que tengan las partes -basados en interpretaciones amplias y no restrictivas- para descargar de trabajo a las oficinas a base de declarar deserciones y manifestar "no ha lugar". Con su actitud cómoda e indolente socavan la propia razón de ser de sus investiduras. La jurisprudencia española ha sido firme en la posición de observar el sentido espiritualista de la LJCA al resolver los casos -y sería interesante estudiar si la costarricense ha guardado igual compostura ya que la LJCA costarricense participa del mismo sentido-. Un ejemplo como prueba de lo que afirmamos: "Habida cuenta -dijo el Tribunal Supremo en sentencia de 28 de noviembre de 1969- del sentido espiritualista de la L.J., sintiéndolo en su exposición de motivos, que proclama que los requisitos procesales se instituyen para asegurar el acierto de las decisiones jurisprudenciales y de conformidad con la justicia, y no como obstáculo que haya de ser superado para la realización de la misma." (cita de Pera Verdaguer, Francisco; Comentarios a la Ley de lo Contencioso Adminis

En tales diferencias fundamentales de carácter posicional del particular y la Administración frente a la Ley, también se basan quienes claman, con lógica razón, de que se llegue a una reforma profunda del sistema de justicia administrativa, que tienda a "barrer todo ese cúmulo de obstáculos, en su mayoría completamente convencionales, que cierran el paso a la tute la judicial plenaria, que es la verdadera garantía de los derechos y que no hay razón válida para condicionar limitar o dosificar." (64)

Pero mientras esa profunda reforma no se produzca (65) por una "exigencia ética elemental (se debe) intentar suplir los explicables desfallecimientos de los recurrentes ante la indeterminación de muchas de esas complejⁱsimas reglas con un sentido constructivo y positivo, que permita llegar al examen del fondo de los recursos, que es, como ya hemos notado, de lo

trativo; 3era. edición; Bosch Casa Editorial S.A. Barcelona; 1974; pág. 894). Y brillantemente, sobre tópico, García de Enterría ha expresado: "... La institución misma del proceso contencioso-administrativo está montada no para otra cosa que para servir a ese derecho estrictamente vinculado a la Ley será obligado concluir lo que el Tribunal Supremo, en una ejemplar manifestación de autoconciencia de su función, ha comenzado a proclamar: que lo esencial es llegar al fondo de los recursos, a lo que deben subordinarse decididamente las formalidades procesales..." (El Principio de la interpretación ...etc., ob. cit., pág. 272-273).

(64) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; El Principio de la Interpretación ... etc., o.b. cit., pág. 276. (El subrayado es nuestro).

(65) Pero dicha reforma sería como dice el profesor ORTIZ ORTIZ refiriéndose a las reformas que amerita introducir en Costa Rica para terminar con la rebeldía administrativa ante los fallos condenatorios "nada podría ser más frustratorio que lo actual, sino se acompañara con un cambio de actitud y de una elevación en el nivel cívico y cultural del empleado público, sobre todo del jerarca, responsable en último término por la buena marcha de la Administración". (Prólogo a la monografía "La Justicia Administrativa en Costa Rica del prof. González Pérez, ob. cit.; pág. 33)

que en definitiva se trata con la institución misma del proceso contencioso administrativo ...". (66)

Las consideraciones en fin -y otras que hemos mencionado incidentalmente- son las que nos sirven de apoyo para afirmar que el Principio del efectivo acceso a la Justicia para que ésta llegue al fondo de la controversia, tiene una importancia mayor en el Derecho Público.

3.5.3. El principio presupone la existencia de una plenitud de actos que puedan ser revisados en la vía jurisdiccional.

El principio de efectivo acceso a la Justicia supone, a la vez, que el Ordenamiento Jurídico no "escamotee" ningún acto al control jurisdiccional, ya que por esa vía se estaría burlando el derecho que le asiste al administrado de impugnar la jurisdicción contencioso administrativa los actos que le causan perjuicio.

Con excelente tino el profesor González Pérez ha dicho que en las controversias entre la Administración y los particulares, la regulación de los "requisitos procesales ha obedecido, además y principalmente, a razones más bastardas: más que cauce del derecho de acceso a la justicia, los requisitos procesales han constituido una garantía de la inmunidad de los

(66) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; El Principio ... etc., ob. cit., pág. 276.

entes públicos al control jurisdiccional; por lo que la reducción de la esfera de los requisitos de inadmisión de la acción, ha constituido un capítulo más importante de lo que el profesor García de Enterría ha llamado "La Lucha contra las inmunidades del Poder en el Derecho Administrativo." (67)

A juicio del profesor Garrido Falla la materia contenciosa administrativa está dominada por el llamado "principio de la cláusula general", según el cual "la ley sienta el principio de que todo acto de la Administración, salvo los exceptuados por la propia ley, pueden ser recurridos." Y que las excepciones que el propio Ordenamiento establece han de estar enumerados con carácter taxativo o interpretadas con un criterio "rigurosamente estricto". (68)

Creemos que el principio de la plenitud del control jurisdiccional sobre los actos de la Administración, o de la "Cláusula General" como la llama Garrido Falla, es de una importancia tal que ha de figurar en el Ordenamiento a nivel constitucional, ya que por la vía de excluir actos o aumentar

(67) GONZALEZ PEREZ, Jesús; La Justicia Administrativa en Costa Rica... etc. ob. cit., pág. 39. "La historia de la reducción de estas inmunidades -las prerrogativas de la Administración Pública- (nos dice el prof. García de Enterría), de esta constante resistencia que la Administración ha puesto a la exigencia de un control judicial plenario de sus actos mediante la constitución de reductos exentos y no fiscalizables de su propia actuación, podemos decir que es, en general, la historia misma del Derecho Administrativo". (La Lucha contra ... etc., ob. cit. pág. 166)

(68) Expresa, asimismo el profesor Garrido Falla que las excepciones a la cláusula general así han sido interpretadas por la jurisprudencia, por ejemplo cuando "alguna disposición legal -y el caso no es infrecuente- se

los reductos de inmunidad de la Administración, como afirma el profesor García de Enterría, se niega el derecho de efectivo acceso a la Justicia.

(69) Consideramos que su incorporación en las leyes fundamentales, al elevarlo al rango que le corresponde, como principio básico, impide que las leyes particulares lo burlen, cuando excluyen materias no sujetas a la fiscalización judicial. Sustracciones que, como afirma el último autor citado, no tienen razón de ser "que la de la fuerza de la ley, el quia nominor leo de la ley, así empeñada en la triste misión de negar el derecho." (70)

prescribe contra tal resolución "no cabe ulterior recurso", ha de entenderse en el sentido de que se excluye cualquier recurso gubernativo, pero no el contencioso administrativo.." (Tratado de Derecho Administrativo; Volumen III; La Justicia Administrativa; Primera Parte; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1963; págs. 50-51). Con relación al papel cumplido al respecto por la Jurisprudencia, Juan Alfonso Santamaría Pastor nos dice que "...nuestra Jurisprudencia (es decir, la española) ha podido llevar a cabo una espléndida labor de reducción progresiva de los círculos exentos de fiscalización, labor que está en la mente de todos ..." (Sobre el carácter expansivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; Comentario de Jurisprudencia; Civitas Revista Española de Derecho Administrativo; Nº1, abril-junio de 1974; Editorial Revista de Occidente S.A.; Madrid; pág. 127)

(69) "...cuando la Administración se robustece a costa del Poder Legislativo y de la sociedad dice el profesor Manuel Francisco Clavero Arévalo-, hay que robustecer también necesariamente las atribuciones del Poder Judicial frente a la Administración como necesaria garantía de la libertad ...". El citado autor nos expresa lo anterior a propósito de materias excluidas del control jurisdiccional y más concretamente respecto a los actos de los Jurados Fiscales cuando versan sobre cuestiones de hecho como las bases tributarias. (Jurados Fiscales y Jurisdicción Contencioso Administrativa; Revista de Administración Pública Nº 39; setiembre-diciembre de 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; Pág. 15).

(70) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, La Lucha contra las inmunidades ... etc., ob. cit. págs. 193-194.

"Este tipo de leyes, nos dice el profesor García de Enterría- que excluyen por su propia fuerza del conocimiento de los Tribunales contenciosos determinadas materias, es también imposible allí donde la Constitución proclama la universalidad de la competencia de los tribunales en virtud de esa cláusula general..." (71) ¡Cómo quisiéramos que fuese imposible! El evento de que se viole la citada cláusula general en los países en los que se ha incorporado en su Constitución, la plenitud de la revisión jurisdiccional de los actos de la Administración Pública. Hemos de manifestar, con profunda pena, que ello ha sido posible. En Costa Rica- según veremos en forma particular más adelante- la Corte Plena resolviendo un recurso de in constitucionalidad, declaró sin lugar una norma legal que excluía la fisca lización por parte del Poder Judicial; no obstante, que nuestra Constitución contiene preceptos que, sino en la letra, sí en el espíritu, presuponen la existencia en nuestro Ordenamiento del principio al cual venimos a- ludiendo; y, en especial de uno de mayor amplitud, el de efectivo acceso a la Justicia que está expresamente consagrado.

3.5.4. Derecho de Acceso a la Justicia y la Vía Previa Administrativa.

Nos hemos referido en forma tangencial a la Regla de decisión previa. En especial, nos referiremos a ella a partir del siguiente capítulo. Pero es de la mayor importancia, expresar ideas sobre la relación que concebimos entre la vía previa y el principio que hemos venido estudiando, a saber, el

(71) La Lucha contra las inmunidades... etc., ob. cit., pág. 194-195.

del efectivo acceso a la justicia.

Hemos afirmado que dicho derecho se cumple cuando los administrados pueden, efectivamente, tener acceso a la Justicia impartida por órganos jurisdiccionales independientes, ante los cuales impugnarán cualquier acto administrativo que afecte adversamente sus derechos o intereses legítimos (principio de la ciésusula general), siendo contrarios al Ordenamiento Jurídico.

También, agregamos que el citado derecho puede ser afectado -negándoselo, obstaculizándoselo condicionándoselo al administrado en la vía administrativa. Hasta ahora, como se habrá observado, nos hemos venido refiriendo al tema dentro del ámbito, principalmente, jurisdiccional. Pero, estaríamos reduciéndolo a un radio de acción muy restringido, ya que en la etapa previa a ella--la administrativa-- ya pudo el Estado haber puesto "trampas" para que el administrado, siquiera pudiera agotar su vía. Y, entonces, el principio de acceso a la justicia viene a negarse, igualmente, que si lo fuera, por el establecimiento de requisitos procesales o que no se otorgaran las facilidades al administrado para que efectivamente ejercite su derecho.

Lo anterior se deriva de una circunstancia muy sencilla: la mayor amplitud del concepto de Justicia Administrativa. Esta entendida como el "conjunto de medios regulados en el derecho positivo para reaccionar contra la actividad ilegal de la Administración y para exigir la indemnización por la lesión que aquella ocasione en los derechos e intereses de quienes no

están obligados a soportar dicha lesión..." (según Entrena-Cuesta) (72); o simplemente, representada por "los medios concedidos por el ordenamiento jurídico a los particulares para defender las propias posiciones subjetivas en las relaciones con la Administración Pública...", en palabras de Sandulli (73); abarca no sólo el derecho que le asiste al administrado de impugnar los actos -cuando coinciden los principios de legalidad y de interés agraviado (74)- en la vía jurisdiccional, y de previo a ella -no como facul

(72) Curso de Derecho Administrativo; Editorial Tecnos; Madrid; 1970; pág. 514.

(73) SANDULLI, Aldo; Manuale di Diritto Amministrativo; XII edición; 1974; pág. 780. Enrico Guicciardi, por su parte, entiende por Justicia Administrativa "el conjunto de las garantías predispuestas para asegurar la legalidad y el buen uso de los poderes discrecionales por parte de la Administración Pública..."; asumiendo dicha expresión para el mencionado autor una significación más amplia y más general que la que tiene para otros autores, como el "conjunto de los institutos de cualquier naturaleza (es decir, tanto administrativos como jurisdiccionales), dirigidos a asegurar la observancia por parte de la Administración de los límites impuestos en el ejercicio de su actividad". (La Giustizia Amministrativa; tercera edición; Pádua; Casa Editrice CEDAM; 1977; págs. 1-2). En España José Antón Pérez manifiesta que en los manuales y monografías de Derecho Administrativo se vienen refiriendo a la Justicia Administrativa, para referirse, en frase de Entrena, al conjunto de medios regulados en el derecho positivo para reaccionar contra la actividad ilegal de la Administración y para exigir indemnización por la lesión de aquella a los particulares en sus derechos e intereses, quienes no están obligados a soportar dicha "lesión...", pero manifiesta que esta perspectiva se contrasta a la revisión de actos administrativos por vía de recurso, dejándose de lado la actuación administrativa de oficio "corrigiendo sus propias actuaciones ilegales, o sea, lo que también tradicionalmente se denomina revisión de oficio de los actos administrativos." (incluso, denominación que es empleada erróneamente ya que como ha advertido insistentemente el profesor González Pérez en el curso doctoral recién terminado, más que de revisión de oficio debe hablarse de "Procedimientos especiales de revisión", ya que dentro de ellos algunos proceden a instancias de parte, como el de rectificación de errores materiales o de hecho). Antón Pérez, José; Justicia Administrativa y...etc., ob. cit. págs. 15-16.

(74) Un sistema de justicia administrativa -nos dice el profesor Garrido Falla- cuando se dan, al menos dos circunstancias que han de coincidir de manera simultánea, se manifiesta, a saber: "1) que una actuación

tad sino como obligación si quiere llegar finalmente a impugnar al respectivo acto a la vía jurisdiccional-; pero, también tiene una repercusión mayor. Y es que la vía previa administrativa puede estar organizada de forma tal que el acceso a la jurisdicción contenciosa puede ser, en muchos casos, una simple quimera; porque cuando un sistema de derecho público es incompleto e insuficiente, los derechos de que gozan las personas, no se encuentran amparados por la garantía de una acción, como medio de hacer valer aquéllos. (75) Y tanto se puede decir lo anterior de una vía jurisdiccional como de una administrativa; e, incluso, nos atrevemos a afirmar que los peligros son mayores de que exista tal orden de cosas -si es que podemos llamarlo así- en la esfera administrativa que en la judicial, ya que ésta discurre siempre a través de los canales del procedimiento, de las regulaciones, por la función propia que cumple -de administrar justicia-, mientras que la Administración en materia de resolución de recursos - o reclamaciones en ciertos casos que proceden- no se encuentra preparada o, estándolo, no constituye ésta su función principal, sino accesoria; y más bien, siente como una carga esa de que los particulares se estén oponiendo a sus actuaciones y estén dándole más trabajo, (76)

administrativa sea contraria a la Ley, y 2) que, además, lesione un interés legítimo de un administrado. Es por esto que debe hablarse del principio de legalidad y del principio del interés agraviado" (Tratado de Derecho Adm...etc., III; ob. cit., pág. 9).

(75) Idem págs. 7-8.

(76) Al respecto Royo Villanova nos dice: "Ciertamente, no puede menos que reconocerse las diferencias entre las funciones judicial y administrativa. La Administración, a diferencia de la justicia, no actúa directamente para la aplicación de la ley; a la Administración lo que le interesa, en primer lugar y de modo directo, es la consecución de fines.

Y, en esa línea de pensamiento, creemos que un Juez aún sin procedimiento -por la subletoriedad que existe en el Ordenamiento Jurídico y su vocación- se esforzará por resolver la situación que le plantean las partes, y echará mano, siempre, a un procedimiento que sea afín con la especialidad de la materia de que se trate. Pero no podemos afirmar lo mismo, respecto a la aplicación del derecho a falta de procedimientos por parte de la Administración. Esta tiene predilección particular por las materias no reguladas del todo o regladas a medias o con lagunas y contradicciones, porque así puede actuar discrecionalmente. El ejercicio de la potestad discrecional ha sido la prerrogativa a la cual se aferran los funcionarios en el desempeño de sus funciones y, correlativamente, esa conformación mental que se les va forjando casi por inercia, se refleja en la sistemática oposición a todo lo que signifique sustraer actos a esa esfera de lo discrecional.

Lo anterior nos lleva a aseverar que, precisamente por las características propias en el desempeño de las funciones administrativas, los procedimientos administrativos deben encontrarse adecuada y exhaustivamente regulados.

Porque si existen aspectos no regulados o deficientemente desarrollados por las normas reglamentarias o legales -o inconvenientemente para la defensa de los derechos del particular -entonces se estará por esa vía negando, impidiendo o dificultando el ejercicio efectivo de acceso a la justicia, por la falta de seguridad jurídica que dicha situación representa.

Porque si dicho derecho, como hemos insistido, en esencia consiste en la posibilidad de comparecer al Juez independiente e imparcial, lo cierto es

que siquiera podemos llegar a agotar la vía administrativa -por indefensiones que propicia la carencia o deficiencia en la regulación del procedimiento - lo cierto es que, igualmente se estará negando el citado derecho porque se impide, finalmente, el ejercicio de él, que representa ni más ni menos que llevarlo hasta sus últimas consecuencias: agotar la última instancia jurisdiccional, echar mano a todos los remedios que el Ordenamiento nos brinda.

En conclusión: La vía previa administrativa debe estar regulada en forma completa -sin lagunas, ni contradicciones- y conforme a las mejores técnicas procesales con miras a que el administrado se le facilite -y no se le impida y obstaculice- llegar a la vía jurisdiccional a hacer valer sus derechos ante un órgano imparcial e independiente.

3.5.5. El Derecho de Acceso a la Justicia Administrativa en el Derecho Comparado.

3.5.5.1. Premisa

Sería lesión se le inflige al "Derecho de Efectivo acceso a la Justicia", cuando las leyes establecen zonas de inmunidad, de intocabilidad de los actos de la Administración al no poder cuestionar éstos por los particulares legítimados en la vía jurisdiccional. Ello constituye una excesiva acentuación de las prerrogativas y, en el caso en comentario, un odioso y avasallante privilegio.

Hemos afirmado que la plenitud de los actos de la Administración -como revisables por la Jurisdicción- reviste tal importancia que debe elevarse a rango constitucional, a los fines de que constituya un verdadero muro de contención contra la pretendida sustracción, sistemática de la Administración Pública, al control por parte de los órganos competentes del Poder Judicial.

Es bueno dejar claramente sentado que el principio de acceso efectivo a la justicia presupone, necesariamente, una serie de principios, también, fundamentales que vienen a integrarlo, desarrollándolo en su verdadera extensión.

Nos referimos, principalmente, a los principios que el profesor González Pérez enumera, define y comenta, bajo el título de "Principios Generales del Administrado"..(77) De ellos interesa referirnos, particularmente, al papel que juegan en el Ordenamiento Jurídico. Siguiendo al citado autor, diremos que son tres las funciones que ellos cumplen: el servir de fundamento al citado Ordenamiento; acudir a ellos al momento de interpretar las normas a los fines de integrarlas; y, más particularmente con referencia al Principio de Igualdad, él "cumple una función hermenéutica al ser-

(77) El Profesor González Pérez en su monografía que comentamos, parte de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano -aprobado por la Asamblea Nacional francesa el 26 de agosto de 1789 y ratificada por el Rey el 5 de octubre del mismo año- de la cual dice que es "como el acta de nacimiento del ciudadano moderno", ya que fueron en ella consagradas por primera vez los principios , que constituyen la salvaguarda de las situaciones jurídicas del administrado, en los que descansa el sistema de garantía de aquél. Los principios generales del administrado para el citado autor

vir de fuente directa en caso de insuficiencia de la Ley, o de la costumbre ..." (78)

Dando por sentado que el principio en comentario - el de acceso a la Justicia- se complementa con otros, que han de tener un rango en la jerarquía de normas del Ordenamiento de primera línea, a los fines de que sean observados y se acuda a ellos en vía interpretativa; insistamos una vez más, en lo que el propio Tribunal Supremo español ha calificado como el "genio expansivo del Estado de Derecho" que para ser "Estado de Derecho completo" debe asegurar a los particulares que cualquier agravio que se les cause por la acción de la Administración no puede quedar sin la posibilidad de reparación. (79) Es a lo que hemos venido aludiendo como principio de la plenitud o de la cláusula general como medio de asegurar el control de la Administración y el sometimiento, por ende, de ésta al Derecho. (80) Ya que no presupuesta

son los siguientes: el de legalidad; el de igualdad; el de subsidiariedad; el de Administración Eficiente; y el de Acceso a la Justicia. (El Administrador; Publicaciones Abella; Madrid d; 1966; pág. 27 y siguientes).

(78) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Adm. ...etc., ob. cit. págs. 29-30, siguiendo a Federico de Castro.

(79) Sentencia de 27 de enero de 1965 de la Sala Tercera del Supremo, citado y comentada por Lorenzo Martín Retortillo, concluyendo: "... El Tribunal supremo es conscientemente radical y no se anda con medias tintas al afirmar tajantemente que si ocurriera que de cualquier manera un agravio causado por la acción administrativa quedara sin la posibilidad de reparación judicial, entonces no sería Estado de Derecho completo. La afirmación de nuestro alfo Tribunal es bien rotunda y me parece que de verdad huelga todo otro comentario al respecto." (El genio expansivo del Estado de Derecho; Revista de Administración Pública Nº47; mayo-agosto 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; págs. 186-187).

(80) Control y fiscalización de la actividad administrativa que debe ir en aumento, conforme se va ensanchando la esfera de actuación de los entes públicos, Como dice Carretero Pérez: la "creciente intensidad de la proyección del Derecho Administrativo sobre la vida diaria, de modo dinámico y en perpetua renovación, (debe) corresponde (r) un necesario progreso de fiscali-

la competencia de los Tribunales sobre la universalidad de los actos, se produce una evidente quiebra del principio de acceso a la Justicia, ahí precisamente donde se ha erigido la inmunidad.

También, debemos insistir que el principio de acceso a la Justicia -principalmente- por efecto del Principio de igualdad significa que la posibilidad ejercitable a voluntad del agraviado, debe facilitarse por parte del Estado -en desarrollo de los adecuados institutos que debe contener el Ordenamiento Jurídico- a los fines de que el Derecho correspondiente no sea una mera enunciación teórica, sin ningún asidero práctico, sino efectivo. Nos referimos, particularmente, a dos cuestiones que revisten una gran importancia: en primer término, que el ejercicio de acceso a la Justicia sea gratuito para quienes carecen de los medios económicos adecuados (81); y en segundo lugar que los particulares tengan fácil acceso físico a los Tribunales competentes.

zación judicial de la legalidad administrativa (Carretero Pérez, Adolfo; El Principio de Economía Procesal, etc., ob. cit. páginas 99-100).

(81) Así por ejemplo las instituciones del "beneficio de pobreza", como lo llaman en España, o el "beneficio de litigar como pobre" como lo denominan en Costa Rica y la defensa de oficio, deberían ampliarse a la vía contenciosa administrativa- y aún a la administrativa-, donde en Costa Rica no existen y que, a no dudar, constituyen verdaderos obstáculos para que el contribuyente, y el administrado en general, pueda defenderse de los actos que le causan agravio. Si en la relación de los particulares existe, por ejemplo, el beneficio de pobreza, no se ve razón para que se le quite ese beneficio a quienes en similares circunstancias económicas, no pueden litigar contra el Estado; por esa vía éste refuerza su posición de parte más fuerte. El profesor González Pérez alude a esta materia en su monografía la Justicia Administrativa en España;... etc. ob. cit., pág. 13 y siguientes y a cuyo fin cita el principio 1X del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958, según el cual se reconoce el derecho "a una Justicia independiente, que será gratuita para aquellos que carezcan de medios económicos" y en igual sentido el art. 3 de la Ley Orgánica del Estado, respecto los cuales dice, entre otras cosas, que "no tiene mejor destino que el de una bella declaración constitucional que apenas si tiene realidad práctica". (idem). De ahí que hayamos

Hemos subrayado el adjetivo "físico", ya que es usual -al menos en nuestros países- la lejanía de los tribunales competentes en materia contencioso administrativa de centros importantes de población, lo cual, a no dudar, le dificultan el ejercicio, al particular, de su derecho. Lo expresado debe comprenderse -y viene a revestir una importancia mayor- dentro de un contexto más amplio. Si a la lejanía física, le agregamos que el particular no tiene medios económicos adecuados para ejercitar su derecho de defensa -y paradójicamente con la lejanía del tribunal competente su costo aumentaría- y tampoco se ha establecido un mecanismo sustitutivo, al cual pueda echar mano el particular: como la posibilidad de tramitar los asuntos a través de las oficinas de los tribunales ordinarios y la asistencia local de defensores de oficio o la utilización del correo, rodeado de ciertas garantías para que pueda impugnar los actos de la Administración central.

El profesor Garrido Falla se refiere al tema en comentario en los siguientes términos: "Hay que admitir desde luego que estructuralmente la justicia administrativa está encuadrada en el Poder Judicial. Pero adviértase en seguida que, así como la jurisdicción ordinaria alcanza, a través de los Juzgados Municipales y de Primera Instancia a todos los rincones geográficos

venido insistiendo, y no nos cansaremos de hacerlo, que el derecho de acceso a la Justicia debe ser efectivo, realizable; a cuyo fin, creemos, que no bastan los principios y normas de rango superior o inferior-, sino que ellos deben constituir un punto de arranque para que sea reflejado en un programa concreto y en el desarrollo en normas que permitan que los potenciales beneficiarios de los institutos respectivos, puedan favorecer al momento de instaurar una acción contra el Estado; con la sola presencia y demostración que se le ha causado un agravio por parte de la Administración y de que carecen de fondos para hacerle frente a los gastos.

ficos del país, en cambio, la justicia administrativa comienza en las Salas correspondientes de las Audiencias Territoriales. Este "distanciamiento" del órgano jurisdiccional puede suponer en ciertos casos una forma de denegación de justicia." (82)

Sobre este último tema en comentario volveremos más adelante, cuando analicemos lo que ocurre en Costa Rica, y, coincidiendo con el prof. Garrido Falla, creemos que tales dificultades que se le presentan a los particulares por la falta de oficinas cercanas ante las cuales hacer valer sus derechos, pueden en ciertas circunstancias constituir una verdadera negación del derecho de defensa que le garantiza en línea de principio la Constitución o la Ley fundamental correspondiente de su país.

Con todas las consideraciones anteriores y la reafirmación de principios básicos que han sido enunciados a través de la exposición, sobre el Acceso a la Justicia, hemos querido, a manera de resumen, resaltar sus características más importantes e introducir el tema de cómo regulan algunos países el principio de marras, cuya alusión se concretará, únicamente, a la aplicación de él, referido a la Justicia Administrativa, con unos comentarios en relación con algunos Ordenamientos Jurídicos, que permitan clarificar conceptos o precisar su verdadero alcance.

Nos mueve, por otra parte, al incluir una referencia al Derecho comparado, el deseo de ver plasmados en otros Ordenamientos -incluyendo por supuesto al cos

(82) GARRIDO FALLA, Fernando; La Evolución del Recurso Contencioso-Administrativo en España; Revista de Administración Pública Nº 55; Enero-abril 1968; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág.25.

tarricense- las mejores normas jurídicas dentro de esta idea- que se ha expresado repetidamente-: que la totalidad de los actos administrativos, sean sometidos a revisión por los particulares agraviados en sus derechos e intereses legítimos ante un Tribunal independiente, sin más requisito que la voluntad del agraviado de llevar adelante el juicio correspondiente. Veamos cómo, entonces, consagran algunos países en sus leyes fundamentales este principio capital del Estado de Derecho, siguiendo un orden alfabético.

3.5.5.2. Constitución de la República Federal de Alemania (83)

3.5.5.2.1. Acceso a los órganos judiciales.

El inciso cuarto del artículo 19 establece que "cualquiera que sea lesionado en sus derechos por el Poder Público, tiene abierto un recurso judicial. En tanto no sea atribuido a otra competencia, este recurso pertenece a los Tribunales ordinarios."

3.5.5.2.2. Independencia de los Jueces

El artículo 97 ibídem establece que "los jueces son independientes y solamente están scmetidos a la Ley"

(83) Ley Fundamental de la República Federal Alemana, promulgada el 23 de mayo de 1949. Instituto de Estudios Políticos; "Constituciones Europeas"; Universidad Central de Venezuela; Facultad de Derecho; Impreso en España; O.T. Alhambra; Madrid; 1960; pág. 21 a 64. El Artículo 103, en su inciso 1., fortalece el principio consagrado en el transcrito artículo 19 al disponer que "Todos tienen derecho: a ser oídos jurídicamente ante los Tribunales".

3.5.5.3. Constitución Política de Costa Rica.(84)

3.5.5.3.1. Acceso a los órganos jurisdiccionales.

Esta máxima es una manifestación del principio de libertad de petición, que se garantiza por el artículo 27 de la Constitución, en forma individual o colectiva, ante cualquier funcionario público o entidad oficial; del derecho de obtener una resolución pronta (85); y del derecho de "justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes" que prescribe el artículo 41.

Por su parte el artículo 49 ibidem, dispone que para garantizar la legalidad de la Administración del Estado, de sus instituciones y de toda otra entidad de derecho público se establece la Jurisdicción Contencioso Administrativo. Protegiendo, a través de ella, los derechos subjetivos y los intereses legítimos, al menos (86) Y que se incluye, asimismo, como motivo de impugnación, la desviación de poder.

(84) Entró en vigencia el 7 de noviembre de 1949.

(85) Incluyendo, obviamente, a los funcionario del Poder Judicial

(86) Reforma introducida en la Constitución de Costa Rica, según Ley 3124 de 25 de junio de 1963. Comentando la reforma citada el Profesor González Pérez expresa lo siguiente: "Derivación de ese impulso (el doctrinario que ha modificado vetustos conceptos), se somete a conocimiento de la Asamblea Legislativa el proyecto de reforma al artículo 49 de la Carta Política. Como se indica en la exposición de motivos, la enmienda tiende a lo siguiente: 1º A sustituir en el texto el término "Poder Ejecutivo" por "Estado", con el propósito de que en la vía contencioso administrativa se pueda ejercer control sobre la función administrativa que excepcionalmente realizan otros poderes estatales; 2º A proteger no sólo los derechos subjetivos de los administrados, sino también sus intereses, cuando menos los legítimos; 3º A eliminar el concepto "en uso de facultades regladas" que supone la admisión de "uso de facultades discrecionales.; y 4º A incluir, en forma expresa y categórica, el concepto de desviación de poder como motivo de impugnación de los actos administrativos". En fin "se amplía el radio de acción de la jurisdicción contencioso administrativa -ya entonces ubicada en el Poder Judicial- para formular un estatuto jurídico acorde con los postulados de un perfecto Estado de

La citada norma constitucional se integra con el artículo 153, *ibidem*.
Dispone que le corresponde al Poder Judicial resolver en forma definitiva -lo que excluye toda posibilidad de que un órgano administrativo se arro- gue dicha función- sobre las causas contencioso administrativas -entre otras- y ejecutar las resoluciones que pronuncie con la ayuda de la fuer- za pública si fuere necesario.

Derecho". (cita del profesor González Pérez de la exposición de motivos aludida en su trabajo monográfico. La Jurisdicción Contencioso Adminis- trativa en Costa Rica; Separata de la Revista de Derecho Procesal; número 111; julio-setiembre de 1966; Madrid; pág. 17). Con fundamento en la alu- dida reforma nace una nueva ley sobre esta Jurisdicción, denominada Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, Nº 3667 de 12 de marzo de 1966 (cuya ley, ajustada a la verdad de los hechos, expresa el Lic. Ortiz Ortiz, tiene el "mérito especial de provenir de quien, sin ambages, llamaría su abuelo intelectual -refiriéndose al profesor Gonzá- lez Pérez-, pues la ley es hija no sólo de la española de 1956, en cuya redacción González Pérez tanto tuvo que ver, si no también del profesor y Magistrado Gonzalo Retana Sandí, distinguido Administrativista y princi- pal discípulo del autor en Costa Rica"; pág. 15 del prólogo a la monogra- fía del profesor González Pérez, La Justicia Administrativa en Costa Rica ... ob. cit.) Cuyo significado de dicha Ley la resume así el profesor Gon- zález Pérez: "... constituye un instrumento eficaz de garantía de los ad- ministrados, como pone de manifiesto la regulación de los puntos que siem- pre han sido piedra toque a la hora de enjuiciar un texto de jurisdicción contencioso administrativa" (regla o principio de la cláusula general). (La Jurisdicción Contencioso Administrativa ...etc., ob. cit. pág. 21). Dicha Jurisdicción especial costarricense se caracteriza por los siguien- tes principios, enumerados y explicados por el profesor González Pérez: Principio Judicialista (como la mayor parte de los países de América); Principio Procesalista (las pretensiones deducidas son verdaderas acciones procesales y que las actuaciones a que dan lugar dichas pretensiones son auténticos actos procesales); Principio Antiformalista (o criterio espíri- tualista al que tanto nos hemos referido, consistente en procurar que el juzgador llegue al fondo del asunto tratando de evitar todos los obstácu- los y admitiendo la subsanación de defectos procesales); y el Principio Inquisitivo (se juzga en base a las pretensiones y alegaciones deducidas para "fundamentar la acción y la oposición"). (La Jurisdicción Contencio- so Adm.... etc. ob. cit., págs. 21-22). El profesor González Pérez en la monografía que hemos citado últimamente, varias veces, expresa sobre la nueva Legislación costarricense: "... en definitiva, el éxito o fracaso de una Ley Procesal, por perfecta que sea, depende de los hombres que han de aplicarla". *ibidem*, pág. 40) y termina diciendo "... creemos sinceramente, que el administrado costarricense puede sentirse tranquilo, confiado y se- guro frente a las posibles infracciones de su Administración Pública",

3.5.5.3.2. Independencia de los Jueces.

Aun cuando explícitamente la Constitución no utiliza la expresión de independencia para referirse al Juez, lo cierto es que la misma se deriva de forma clara del artículo 154 en relación con el 9 de dicha Ley Fundamental.

El artículo 154 dispone que el "Poder Judicial está sometido a la Constitución y a la Ley"; y el artículo 9, ibídem, establece que el Gobierno de la República lo ejercen tres Poderes -entre ellos el Poder Judicial- distintos e independientes entre sí; sin que puedan delegar el ejercicio de funciones que le son propias.

(idem, pág. 40), lo anterior manifestaba el aludido jurista español en el segundo semestre de 1966 (mismo año de promulgación de la Ley Regularodr de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), quizá con gran optimismo por el paso trascendente dado por nuestro Ordenamiento Jurídico y tal vez de acuerdo a un orden de cosas vigente en aquel entonces; recientemente, en sus conferencias impartidas en setiembre de 1973 en Costa Rica, examinó las dificultades que encontraba el administrado costarricense en la defensa de sus derechos, tanto referidos a la admisibilidad de la pretensión, como en el procedimiento que ha de seguirse hasta obtener la sentencia y, finalmente, para poder hacer efectiva la sentencia condenatoria contra la administración; extremo éste último al que el Lic. Ortiz en el prólogo a la publicación que recogió dichas publicaciones -y que hemos aludido tanto- le dedica particular interés, así como a otros abordados por el profesor González Pérez, nosotros agregamos, y ello que el profesor González Pérez no se enteró de la negación rotunda, clara y absoluta que se presentó para que el administrado tuviera acceso a la Justicia, con las connotaciones que en Costa Rica tiene, tesis confirmada por un voto de mayoría de la Corte Plena resolviendo un recurso de inconstitucionalidad -a lo cual nos referiremos en forma especial- que haría exclamar al profesor González Pérez: pareciera que ya el administrado costarricense no puede sentirse tan tranquilo, confiado y seguro frente a las posiciones de la Administración Pública costarricense. Obviamente, creemos que el voto de mayoría que confirmó la inmunidad respecto a ciertos actos de la Administración es erróneo, como lo demostró el voto de minoría de dos magistrados y que nosotros compartimos.-

3.5.5.4. Leves fundamentales de España.

3.5.5.4.1. Acceso a los órganos jurisdiccionales.

El derecho de acceso a los Tribunales será gratuito para quienes carezcan de medios económicos. Este principio es reconocido en el número IX de los Principios del Movimiento Nacional y por el artículo 30 del Fuero de los españoles. (87)

3.5.5.4.2. Independencia de los Jueces.

Expresa el artículo 29 del Fuero de los Españoles, que la justicia "gozará de completa independencia. Será administrada en nombre del Jefe del Estado, de acuerdo con las leyes, por jueces y magistrados independientes, inamovibles y responsables con arreglo a la Ley". (88) A la citada independencia, también se refiere, según quedó visto, el IX Principio del Movimiento Nacional.

(87) Ley de Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958; y Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945, reformado por la Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967, "IX.- Todos los españoles tienen derecho: a una justicia independiente, que será gratuita para aquellos que carezcan de medios económicos..."; artículo 30 del Fuero citado: "Todos los españoles tendrán libre acceso a los Tribunales. La Justicia será gratuita para quienes carezcan de medios económicos". Llamamos la atención de lo atinado del calificativo de "libre" que nosotros hemos aludido con la expresión de "efectivo". Indudablemente estamos frente a la libertad de accionar y recurrir, ya sea ante los Tribunales o la Administración.

(88) Creemos que esta norma incluye los elementos más importantes de la independencia -la objetiva y la subjetiva o personal- al referirla tanto al órgano jurisdiccional como a los jueces. Sí nos deja atónitos que la Justicia se ejerza en nombre de un funcionario: el Jefe de Estado y no en nombre del pueblo, en nombre del interés común. Esa expresión se repite en otras disposiciones: así por ejemplo en el artículo 6 de la

3.5.5.5. Constitución de la República Italiana. (89)

3.5.5.5.1. Acceso a los órganos jurisdiccionales.-

El artículo 24 de la Constitución de Italia establece: "Todos pueden actuar en juicio para la tutela de los propios derechos e intereses legítimos!" "La defensa es derecho inviolable en cada estado y grado del procedimiento." "Estan asegurados a los no pudientes, con adecuados institutos, los medios para obrar y defenderse ante cualquier jurisdicción." "La Ley determina las condiciones y los medios para la reparación de los errores judiciales."

Ley citada que expresa: "El Jefe del Estado es el representante supremo de la Nación; personifica la soberanía nacional; ejerce el poder supremo político y administrativo; ostenta la Jefatura Nacional del Movimiento y cuida de la más exacta observancia de los Principios del mismo y demás Leyes fundamentales del Reino, así como de la continuidad del Estado y del Movimiento Nacional; garantiza y asegura el regular funcionamiento de los Altos Organos del Estado y la debida coordinación entre los mismos; sanciona y promulga las leyes y provee a su ejecución; ejerce el mando supremo de los Ejércitos de tierra, Mar y Aire; vela por la conservación del orden público en el interior y de la seguridad del Estado en el exterior; en su nombre se administra justicia; ejerce la prerrogativa de gracia confiere, con arreglo a las Leyes fundamentales del Reino!". No nos imaginamos qué actos pueden haber quedado por fuera en ese centralismo personalista absoluto. Pero obviamente por honestidad intelectual, no debemos dejar de agregar que dentro del Estado monárquico el Rey simboliza la unidad, representa al pueblo en su persona y en tal sentido los poderes que se ejercen lo son en nombre de los intereses que el Jefe del Estado o Rey representa. Lo que habría que examinar -y esta no es la sede donde hacerlo por ser totalmente extraño al tema objeto de investigación- si la delegación, concretamente, que se da en los órganos jurisdiccionales españoles es plena, sin intromisiones de autoridad delegante directamente o de otra por encargo de ella o si se reserva dicha autoridad delegante u otra por su encargo -funciones que por definición corresponden a la autoridad judicial.

(89) Aprobada por la Asamblea Constituyente el 22 de diciembre de 1947 y promulgada por el Jefe Provisional del Estado el 27 del mismo mes y año. Publicación de la Casa Editorial Imprenta Nacional; Roma; 1964.-

Integrativo de ese derecho de acceso a la justicia desarrollado con gran tino -y particular excelencia- por el artículo 24 de la Constitución italiana, el artículo 113 referido a la materia administrativa, dispone: "Contra los actos de la Administración Pública se admite siempre la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante los órganos de la jurisdicción ordinaria o administrativa." "Tal tutela jurisdiccional no puede ser excluida o limitada a particulares medios de impugnación o para determinadas categorías de actos." "La Ley determina cuáles órganos de la jurisdicción pueden anular los actos de la Administración Pública en los casos y con los efectos previstos por la misma Ley." (90)

3.5.5.2. Independencia de los Jueces.

La Justicia en Italia es administrada en nombre del pueblo, según el artículo 101, párrafo primero. Y con base en el segundo se establece el principio de legalidad -que viene a dar sentido a la independencia- al disponer que los jueces "están sujetos solamente a la Ley."

El artículo 104, dispone que la magistratura constituye un orden autónomo e independiente de todo otro poder." (91)

(90) Sin lugar a dudas constituye una garantía efectiva para el administrado la establecida en el artículo 111 de la Constitución que dispone: "Todas las resoluciones jurisdiccionales deben ser motivadas." Viene a integrar las demás garantías, ya que el ejercicio del recurso o proceso que puede iniciarse depende en buena parte del conocimiento que se tenga del contenido de la resolución en cuanto al razonamiento lógico determinante del "por tanto"; viene, así, a reforzar el principio de seguridad jurídica.

(91) Aun cuando la autonomía en materia de gobierno y administración no la vemos clara; y por el contrario, observamos que el Ministro de Justicia tiene a su cargo (sin alterar o variar las competencias del Consejo Superior

La nominación de los magistrados tiene lugar por concurso, -lo cual asegura la escogencia de los más idóneos en línea de principio la no representatividad de ellos, a excepción de la participación directa del pueblo en la Administración de Justicia que es regulada en forma particular por las leyes. (artículos 106 y 102, párrafo tercero).

Los magistrados son inviolables consagra el artículo 107 (ibídem); quienes no pueden ser suspendidos o dispensados del servicio, ni destinados a otras sedes o funciones sino de acuerdo con la decisión del Consejo Superior de la Magistratura, adoptada por los motivos y con las garantías de defensa establecidas por el Ordenamiento judicial o con su consentimiento.

Según el artículo 108, párrafo segundo, la Ley asegura la independencia de los jueces de las jurisdicciones especiales, del Ministerio público donde se encuentren destacados, y de los extraños que participan en la Administración de Justicia.

de la Magistratura) la "organización y el funcionamiento de los servicios relativos a la justicia." Alto funcionario que como se sabe, es un político de carrera, escogido por los partidos que en cada ocasión forman la llamada coalición de partidos y en la que el Parlamento decide (a priori en la nominación de hecho y de derecho en la ratificación de un nuevo Gobierno). Costa Rica es en ese sentido, creemos nosotros con modestia, que es un país excepcional, ya que la autonomía e independencia del Poder Judicial se lleva hasta sus últimas consecuencias : gobierno y administración a cargo de la Corte Suprema de Justicia (constituida por diecisiete magistrados, electos por la Asamblea Legislativa -esperamos que hasta dentro de poco tiempo, por simple mayoría- y que constituyen los únicos funcionarios de dicho Poder, electos de fuera de él) a través de la organización propia que tiene establecida como otro Poder pleno de la República y en cuanto a lo financiero, se asegura un por ciento por Constitución Política para sustraer la política del citado Poder y para asegurar el feliz cometido de las delicadas tareas a su cargo.

Y, finalmente citamos una norma muy importante que contribuye a fortalecer la independencia del Poder Judicial, particularmente en cuanto a materia administrativa en lo referente a la ejecución de las sentencias condenatorias contra la Administración Pública. Nos referimos al artículo 109 que establece que la autoridad judicial dispone directamente de la policía judicial (92).

3.5.5.6. Ideas generales sobre las normas fundamentales aludidas del Derecho Comparado.

Como habrá podido observarse las leyes fundamentales de los cuatro países aludidos contienen todos, sin excepción, normas referidas tanto al acceso de la justicia del particular, como a la independencia de los órganos jurisdiccionales. Algunas las desarrollan más técnicamente y dentro de un espíritu mucho más definidamente humanístico que otras.

En lo relativo a la Justicia Administrativa, más específicamente, encontramos una alusión expresa en las leyes fundamentales de Alemania, Costa Rica e Italia. (93).

(92) Lucha que se libra en Costa Rica desde hace mucho tiempo; y aún hoy existe una reacción incomprensible racionalmente, pero muy comprensible dentro de una mentalidad miope y egoísta de quien aferrado al Poder no ve más allá de sus propias narices. Entre las reformas que propone el Licenciado Ortiz Ortiz, relacionadas con la rebeldía de la Administración ante los fallos condenatorios de ella, precisamente está la del traslado "al Poder Judicial de la policía necesaria para la ejecución de sentencias contra la Administración, policía que ahora está bajo la autoridad de los Ministerios de Seguridad y Gobernación;" (Prólogo a la monografía, tantas veces citada, La Justicia Administrativa...etc. del profesor González Pérez ob. cit. pág. 33).

(93) El profesor García de Enterría cita que al igual que los artículos

Sobre todo nos subyuga la regulación fina, grandiosa y exhaustiva -aparte de muy conceptual- de todos los derechos que le conciernen al ciudadano, y al hombre en general, frente al poder público contenidas en la Constitución italiana. Las enseñanzas que se derivan de las normas de esta Constitución son dignas de imitarse, ya que en ellas se regulan con toda precisión los aspectos fundamentales de la relación Estado-persona, cuando se encuentran los intereses del segundo agraviados por actos del primero. Intuimos a través de cada una de esas letras la gran preocupación que estuvo presente en todo momento en el constituyente del 47 de rodear al hombre de suficientes y adecuadas garantías frente a las consecuencias del exceso en el ejercicio del poder, que la reciente -y entonces triste y dolorosa, aparte de cruenta y traumatizante- experiencia fascista, había infligido a Italia y a la humanidad entera. Por ello somos conscientes de que un sistema de Justicia Administrativa adecuadamente diseñado es el mejor instrumento al servicio de las libertades y los demás derechos y valores fundamentales del hombre, ya que viene a constituir un medio idóneo para frenar los excesos y abusos en el poder -las arbitrariedades en fin- y permite al Estado cumpliendo eficazmente con sus tareas, dentro del Ordenamiento, servir al hombre para su pleno y feliz desarrollo de sus potencialidades y anhelos y no a convertirse en el zapato que oprime y dicta los designios despóticos de cualquier dictador.

19 de la Ley fundamental de la República Federal de Alemania y el artículo 133 de la Constitución italiana, el artículo 132 de la austriaca "afirman que los ciudadanos pueden recurrir contra todos los actos de la Administración" (La Lucha contra las Inmunidades ... etc., ob. cit., pág. 194)

4. OBSTACULOS PARA EL ACCESO A LA JUSTICIA EN LA VIA ADMINISTRATIVA.

4.1. Consideraciones preliminares.

El conjunto de medios de impugnación que el Ordenamiento Jurídico, concede a los particulares, abarca tanto los que se otorgan en la vía administrativa, como, y a posteriori, aquellos que se refieren a la jurisdiccional.

En este capítulo nos referiremos a la primera de las citadas vías. Como advertimos en la introducción general, los obstáculos, limitaciones o condicionamientos que se producen en la vía administrativa, para que el particular tenga acceso a la Justicia, constituyen la parte medular, la más importante, del presente estudio, por las razones que en la citada introducción se dan.

En qué consiste la vía previa administrativa?. Cómo se engarza con el resto de las potestades y privilegios de la Administración, agrupados bajo el título de "autotutela", una de cuyas técnicas es, precisamente, la llamada regla de la decisión previa?.Cuál es su concepto, su naturaleza, su fundamento y críticas?. Qué paralelismo existe entre la indicada vía y la jurisdicción en cuanto a las regulaciones propias de los respectivos procedimientos?. Contribuye, la decisión previa administrativa, a que se tenga efectivo acceso a la Justicia o, por el contrario, constituye un obstáculo al ejercicio del citado derecho?. Debe ser preceptiva o facultativa la vía administrativa?. Qué garantías mínimas deben existir en el Ordenamiento referido a la indicada vía, si ella es obligatoria?. Estas y otras cuestiones pretendemos abordar, a los fines de fijar un marco teórico adecuado en el cual insertar la parte siguiente de la exposición, a saber: cómo se regula

en Costa Rica la citada vía previa y a través de qué institutos, o la carenza de ellos, podemos percatarnos de la efectiva quiebra del principio de acceso a la Justicia?

Conviene, asimismo, aclarar desde ahora, que en el presente capítulo nos referiremos a aquella parte de la vía administrativa representada por todo el conjunto de impugnaciones que proceden -o que en línea de principio deberían proceder por afectar los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados- en contra de los actos definitivos, o los de trámite que pongan fin al procedimiento, dictados por los órganos de gestión tributaria.

Al no existir una separación formal y con carácter general -en materia tributaria- en Costa Rica, entre los órganos de gestión y de resolución de las reclamaciones -como ocurre en España- nuestro análisis se refiere a las ciudad impugnaciones, ya sean éstas resueltas por órganos de resolución especializados -en los casos en que los hubiere- o por los jefes de los órganos de gestión tributaria, cuando se dieren recursos y reclamaciones ante ellos en forma exclusiva o como presupuesto para poder impugnar los correspondientes actos a los órganos de resolución, cuando éstos existieren.

4.2. Nociones generales sobre la vía previa administrativa.

4.2.1. Autotutela de la Administración.

Cuando abordemos el tema del "Previo Pago" o "Solve et Repete", nos detendremos con mayor detalle en la autotutela administrativa. En esta sede abordaremos, con el propósito de ubicar entre las técnicas de realización de ella, únicamente, a la que es objeto de estudio ahora: la vía previa administrativa.

A diferencia de los conflictos privados, cuyas pretensiones deben dilucidarse ante un Juez imparcial, es decir, ante los Tribunales de Justicia, la Administración auto-tutela -de ahí el título de la noción que tratamos- sus propios derechos e intereses, ya sea declarando el derecho (Autotutela Declarativa) o ejecutando sus propios actos creadores de obligaciones de ineludible cumplimiento por parte de sus destinatarios, utilizando, si fuera necesario, el uso de la fuerza que está a su propio servicio (Autotutela ejecutiva o privilegio de la acción de oficio). Es decir, la Administración no requiere acudir al Juez para que declare el derecho o para que la auxilie a hacer cumplir lo que ha ordenado hacer o dejar de hacer al administrado.(94)

Lo anteriormente dicho se explica, mejor, si partimos de las siguientes ideas básicas. Como regla general los actos administrativos son válidos -al menos en un plano presuntivo- y surten efectos desde que se dictan y se notifican debidamente a los interesados, cuando esto último fuere necesario. La Legalidad de los mismos, en línea de principio, se presume por el solo hecho de

(94) "La Administración no tiene necesidad de acudir a los Tribunales para que se le reconozcan y definan sus derechos. En virtud del privilegio de la decisión ejecutiva puede -en frase expresiva de Hauriou- hacerse justicia a sí misma, esto es, dirimir los conflictos jurídicos que se plantean con las personas que con ella se relacionan, mediante actos obligatorios y ejecutivos. Y, en aplicación del principio de la acción de oficio, puede llevar a cabo la ejecución forzosa o forzada de sus actos ante la resistencia de los sujetos obligados. Ambos privilegios se encuentran consagrados en el Derecho español ..."; nos dice al respecto el profesor González Pérez (El Procedimiento Administrativo; Publicaciones Abella; Madrid; 1964; páginas 745-746) Parada Vázquez, Jose Ramón se refiere al tema de la decisión ejecutiva relacionándola con los poderes de un órgano jurisdiccional, civil o penal,

emanar dicho acto de un órgano administrativo, actuando en uso de sus atribuciones y dentro de la competencia que le concierne. (95) Cualquier excepción a la regla citada, debe ser expresamente preceptuada por el Ordenamiento Jurídico.

Volviendo a esas dos manifestaciones de la autotutela de la Administración. La declaratoria, le evita tener que obtener por parte del Juez una sentencia, mediante la cual se le reconozca o cree el derecho y la segunda -es decir la ejecutiva-, la exime de la carga de obtener una sentencia ejecutiva, "facultándola para el uso de su propia coacción sin necesidad de recabar el apoyo de la coacción judicialmente declarada". (96).

Esta otra forma de autotutela -la ejecutiva- se funda, asimismo, en la presunción de legalidad de las ejecuciones administrativas. Pero sí es bueno

de primer grado o de instancia, afirmando y tratando de demostrar que la Administración activa, a través del citado privilegio, tiene poderes superiores a dichos órganos del Poder Judicial. Al respecto dice: "... La Administración decide a la controversia jurídica entre los particulares o entre ella y otro sujeto, y puede ejecutar lo decidido; además, puede revocar lo hecho, puede defender su decisión ante un Tribunal, puede actuar de oficio. La decisión administrativa no se suspende como la judicial por la interposición del recurso, ni como en ésta el ejercicio mismo del derecho de recurso puede quedar en ocasiones enervado por el no cumplimiento voluntario de la decisión (principio solve et repete)..." (Privilegio de la decisión ejecutoria y proceso contencioso; Revista de Administración Pública; Nº 55; enero-abril 1968; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 109).

(95) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; y FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás Ramón; se refieren al tema en su libro "Curso de Derecho Administrativo; Tomo I; Civitas; Revista de Occidente; Madrid; 1974; pág. 339. Citan en el Derecho español el artículo 45.1 de la LPA, que recoge el principio general a que hemos hecho referencia.

(96) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ ... idem anterior; pág. 341.

dejar claro que la autotutela no es, ni mucho menos, definitiva, sino previa, ya que la aplicación de ella no excluye, de manera alguna - o al menos, en principio, no debe excluir- el control de la vía jurisdiccional, que conocería ulteriormente la utilización del respectivo privilegio. También conviene decir, que no en todas las legislaciones tiene una recensión el principio de Autotutela, como ha quedado delineado. Pero las legislaciones que, como la costarricense, se inspiran en lo administrativo más en los principios administrativos de España, que de cualquier otro país, como un bloque, dichos postulados tienen una aplicación mayor. Ya estudiaremos en cada caso, cómo nos apartamos de ciertos principios y las excepciones que establecemos, la mayor de las veces por tradición, que debido a una conclusión producto de un proceso largo de maduración. (97)

Pero aparte de esas dos manifestaciones básicas, primordiales de autotutela, cuya justificación está en la prontitud y eficacia de los servicios que debe prestar la Administración, estando comprometida el interés público en consecuencia, existen otras que los profesores García de Enterría y Fernández Rodríguez, en su Curso de Derecho Administrativo, las agrupan bajo la denominación de "Autotutela Reduplicativa o en Segunda Potencia". (98)

(97) Así de acuerdo al Código Tributario costarricense los actos de la Administración Tributaria no son inmediatamente ejecutorios, sino hasta tanto se encuentre agotada la vía administrativa, produciendo como efecto el recurso administrativo que se internonga de interrumpir la eficacia. Pero lo cierto es que la ejecutividad de los actos como regla general, rige en Costa Rica, y no es sino una Ley especial -como en este caso el Código Tributario- la que ha venido a fijar la excepción.

(98) Idem anterior, pág. 343 a 345.

A la existencia de las clases de Autotutela -declarativa y ejecutiva- que son las primarias, se superpone un segundo plano de autotutela; una especie de sobre protección. O una protección encima de otra; cuya justificación material, a juicio de los citados juristas españoles, es muy dudosa. Mencionan ellos, tres manifestaciones de autotutela reduplicativa de las cuales nos interesa referirnos a una solamente. (99) Es decir, a la interposición de vías previas administrativas. Aspecto que abarcamos seguidamente.

4.2.2. Vía Previa Administrativa como manifestación de un plano de Autotutela.

La interposición preceptiva de vías administrativas (100) previas, es de carácter general en España y Costa Rica, así como ha dejado de serlo en el derecho francés, en cuyo país la jurisprudencia ha interpretado que el recurso administrativo es meramente facultativo, excepto que una ley diga lo contrario.

La vía previa administrativa, fundamentalmente, supone dos cosas. En primer término el que la "reacción impugnatoria" del particular, que tiene la pretensión de destruir la legitimidad del acto que le causa agravio, ha de

(99) Las otras dos son la construcción de una potestad sancionadora directa por parte de la Administración con prescindencia del Juez penal; y la del principio del solve et repete o del previo pago, que ameritará un tratamiento especial y aparte.

(100) Francisco González Navarro dice que la expresión "vía gubernativa" debe desecharse por inapropiada, no obstante que tiene un uso indistinto con la expresión "vía administrativa". Estima este autor que es más exacto

ser conocida por la propia Administración autora del mismo, a los fines de que decida sobre ella. Y, en segundo lugar, como derivado de lo anterior, se le obliga al agraviado a residenciar ante ella el correspondiente recurso de carácter administrativo. (101)

Entonces, en qué sentido existe una superposición de Autotutela? Creemos que, con lo dicho, resulta fácil responder. La Autotutela primaria está representada por las potestades de resolver directamente los conflictos sin acudir al Juez y ejecutar lo acordado, también sin dicha intervención; y se ve reforzada por una nueva fase: la decisión previa a cargo de la Administración, resolviendo un recurso administrativo, cuya impugnatoria ha corrido en contra del agraviado. Esta nueva manifestación de Autotutela le brinda la oportunidad a la Administración, de conocer y pronunciarse sobre la inconformidad del administrado por el acto que ha dictado. De acuerdo a ella le dice la Administración al particular: he dictado un acto que por ser mío -por su solo origen- tu estás obligado a cumplir lo que en él se ordena, sin que tu inconformidad te exima de realizar la prestación y si estás inconforme debes dirigirte, primero a mí, para pronunciarme, antes que a cualquier autoridad extraña a mi esfera, a cuyo fin tu estás obligado a residenciar el recurso en mi contra, ante mí mismo.

ta "la de vía administrativa para designar todo ese conjunto de actuaciones, en una o varias instancias, que son necesarias antes de poder actuar frente a la Administración en la vía judicial." (Procedimiento Administrativo y Vía Administrativa; Revista de Administración Pública N° 51; setiembre-diciembre de 1966; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 184.

(101) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; y FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón; Curso de ... etc., ob. cit., pág. 344.

Ese privilegio superpuesto a otros, si bien no es una primera instancia, tecnicamente hablando, lo cierto es que se comporta con un contenido muy similar. Y se traduce en "dirimir por primera vez... un conflicto ya formalizado entre ella misma y un tercero," (102)

4.2.3. Naturaleza de la Regla de la Decisión Previa.

Como afirma Nieto, tanto en el derecho español como en el extranjero -incluyendo a Costa Rica, agregamos nosotros -"La regla de la decisión previa es un mero requisito procesal, que condiciona simplemente la admisión de la pretensión, porque no afecta el fondo del asunto." (103)

Así, los artículos 18.-1 de la LRJCA de Costa Rica y 37.1 de la LRJCA de

(102) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ RODRIGUEZ Tomás-Ramón; Curso de... etc., ob. cit. pág. 344. Alejandro Nieto entiende por decisión previa la que toma la Administración -bien sea espontáneamente, bien sea a petición de un interesado- antes de la interposición de un recurso jurisdiccional por aquél. La decisión debe ser tomada por la autoridad competente en la materia: Ministro, Prefecto, Consejo General, Consejo Municipal.." (La Inactividad de la Administración y el Recurso Contencioso Administrativo; Revista de Administración Pública; Nº 37; enero-abril 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; págs. 84-85). Este mismo autor en otro estudio monográfico de gran profundidad sobre el tema, expresa que para Kohler el "Verfahren es el procedimiento que, con anterioridad a la interposición del recurso contencioso administrativo facilita un nuevo examen de la legalidad y de la oportunidad del acto administrativo, por parte de las autoridades superiores a la que lo ha dictado"(Nieto, Alejandro; El Procedimiento Administrativo en la doctrina y la legislación alemana; Revista de Administración Pública; Nº 32; mayo-agosto de 1960; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 103).

(103) El Procedimiento Administrativo ... etc., ob. cit, pág. 82-83)

España.

-que sustancialmente son idénticos- disponen que la acción será admisible con relación a las disposiciones y actos de la Administración, que no sean susceptibles de ulterior recurso en vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite. Y de no observarse el agotamiento de dicha vía, incluso de oficio, la autoridad judicial que conoce del asunto, declarará no haber lugar a la admisión del recurso. (104).

De lo anterior se deduce otra nota que configura su naturaleza. La decisión previa de la Administración es obligatoria que se provoque por parte del interesado; aun cuando nunca llegara a emitir una decisión el órgano competente respectivo, en cuyo caso opera la teoría del silencio administrativo, al cual nos referiremos más adelante. Vale decir, no es facultativo por parte del administrado ocurrir ante el órgano respectivo a pedir reconsideración o anulación de lo resuelto en alzada cuando un acto le causa perjuicio, sino vinculante, so pena de adquirir firmeza el mismo.

4.2.4. Fundamento de la Decisión Previa Administrativa.

"Las técnicas de autotutela que hemos expuesto -la declaratoria y la ejecutiva- se justifican hoy como hemos notado en la necesidad de que la Administración gestione la pronta y eficaz satisfacción del interés general (art. 40, 1, LOE); son, pues, técnicas de gestión eficaz de los servicios públicos, que no pueden paralizarse por la necesidad de recabar asistencias judicia-

(104) Artículo 41.1. d) de la LJCA de Costa Rica.

les previas ..." (105)

El asidero que tiene la llamada Autotutela primaria, pareciera convincente para concluir que difícilmente se puede sostener una tesis contraria. El interés público está comprometido y frente a los actos masivos que debe dictar la Administración -en todos los órdenes de la vida- para hacer posible la satisfacción de las necesidades colectivas, es inimaginable un Estado que recurra a priori a la autoridad judicial para que ampare su acción. Pero de la justificación de la Autotutela primaria, y sus dos principales manifestaciones -declaración de derechos e imposición de obligaciones a los particulares y la ejecución de lo resuelto-, a la reduplicativa o, más concretamente, a la decisión previa administrativa, existe una gran distancia. (106) Porque aquí sí que la urgencia en la actuación y la eficacia de sus tareas, no puede servir de fundamento, ya que de lo que se trata es de residenciar las impugnaciones que contra los actos de la Administración harán los administrados.

Porque de lo que se trata, en esencia, es que el administrado impugne contra la misma Administración sus actos que le producen agravio; para dar o

(105) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón; Curso de ... etc. ob. cit., pág. 348.

(106) Aun cuando se le atribuya un fundamento idéntico al de la autotutela primaria, sin que se le dé una connotación diferente, que tiene la autotutela reduplicativa. Así por ejemplo las Notas de Derecho Financiero del Seminario de Derecho Financiero se expresa: "La razón de la existencia de esa vía administrativa previa y, por tanto, el fundamento de esa función administrativa de resolución en materia de Hacienda Pública tiene su explicación remota en la especial situación de preeminencia de la Administración en nuestro Derecho, lo que se manifiesta, en concreto, en la potestad de que está investida la misma, como en la restante materia administrativa, para ser Juez y parte de los recursos interpuestos por los particulares contra su actividad". (Universidad Complutense de Madrid; Director: Fernando Sáinz de Bujanda; Artes Gráficas Benzal, Madrid 1968-1972, pág. 1057.)

oportunidad a aquélla -por razones de legalidad u oportunidad- a que recon
sidere lo actuado o se mantenga en lo resuelto. Pero si a ello agregamos
que la Administración no puede ser jamás Juez de sus propios actos -por ca
recer de neutralidad e independencia-, nos percatamos que "esta interposi-
ción de la vía previa agrava la ya inicial carga de accionar que se ha des
plazado al administrado, complicando y retrasando el acceso a la garantía
judicial, que es la única independiente y efectiva". (107)

Nieto, refiriéndose a la regla de la decisión previa, dice que ésta es "una
de las reliquias más difíciles de hacer esaparecer". "Y lo curioso del ca
so es que se pretende en España darle mayor rigidez que en el país de origen
(Francia), fenómeno que parece bastante frecuente en los procesos de imita
ción". (108)

Afirma Nieto que en Francia la regla, hasta hace algún tiempo, no tenía ni
un ámbito legal de aplicación general, ni un fundamento jurídico de exis-
tencia, sino que se debía a un "puro azar histórico"; pero en la actualidad
"tiene ya una aplicación general por imperativo de la ley, justificándose
su existencia por razones puramente prácticas." (109)

(107) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón; Curso
de ... etc., ob. cit., pág. 344.

(108) NIETO, Alejandro; La Inactividad de la Administración ...etc.; ob.
cit., pág. 84.

(109) Idem anterior, pag. 88- Debe advertirse que el artículo de Nieto fue
publicado a principios de 1962 y desde entonces es de suponer que las
cosas han variado. No ahondamos en el punto, por cuanto sería desviarnos mu
cho del objeto de la investigación, ya que la referencia a estas cuestio
nes, únicamente, tienen el fin de localizar y comprender mejor las quiebras que

Serrano Guirado, expresa que la exigencia del requisito de la decisión previa -en cita que hace de Bielsa- "constituye una manifestación del privilegio de que goza la autoridad administrativa, en cuanto le permite revisar y examinar de nuevo sus propios actos anteriores, cuyo requisito responde al mismo principio que justificaba en otro tiempo la concesión previa de la venia legislativa para demandar a la nación como poder público, porque este privilegio se fundamenta la soberanía del Estado (representada en este caso por el Congreso) ..." (110) El argumento anterior, servía para calificar como extraordinario el recurso contencioso administrativo.

Nos parece que la justificación es de suyo endeble y que no resiste el menor análisis de fondo. Observamos, únicamente, que equiparar el privilegio de la autotutela primaria a una manifestación de autotutela superpuesta, falsea cualquier conclusión que se quiera sacar equiparando la justificación de una y otra; y, por otra parte, si bien puede servir como argumento en cierta forma para calificar como extraordinario el recurso contencioso administrativo, la cita histórica que se hace, lo cierto es que ese hecho del pasado ha sido totalmente superado por nuevos enfoques y sustitución de conceptos.

El propio Serrano Guirado no acepta la argumentación de Bielsa, cuando en ci

se produzcan en la vía previa al principio de acceso a la justicia. Agregamos, solamente, con relación al extremo en comentario, repitiendo, lo que a se apuntara al inicio del punto b) anterior del presente capítulo, que la jurisprudencia francesa ha interpretado que el recurso administrativo es meramente facultativo, excepto que una Ley disponga lo contrario.

(110) SERRANO GUIRADO, Enrique; El Recurso Contencioso Administrativo y el requisito de que la resolución cause estado; Revista de Administración Pública Nº10; enero-abril 1953; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág 116.

ta que hace de Laferrière, expresa que el argumento aceptable es aquel según el cual no existe contienda entre la Administración, formalmente, mientras no se manifestara la oposición de la pretensión jurídica del administrado y ella. Agregando que: "En otro caso, al residenciarse a la Administración sin que ésta se hubiera pronunciado en definitiva y por el órgano competente, no solamente se paralizaría la acción administrativa, sin que se verificara una subrogación de competencia entre órganos de distinto orden y con funciones de naturaleza absolutamente diversa antes de agotarse su ejercicio por aquel a quien expresamente le fue atribuida por la Ley ..." (111)

Igualmente nos parece erróneo, estimar que si no se da oportunidad a la Administración de pronunciarse, previamente a interponer el recurso contencioso administrativo, ésta puede ver paralizada sus actividades. Creemos que esa afirmación se viene abajo hoy día - debe observarse que el estudio del autor en comentario es de hace más de veinte años-, si nos percatamos que la suspensión de los efectos del acto, en principio, no se produce por la interposición de un recurso.

Y con relación al argumento de que no habría formalmente contienda, mientras no se manifieste la pretensión del administrado por un acto de la Administración lo creemos, asimismo, débil para justificar una vía previa o la necesidad que existe de agotar ésta como requisito previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo. Acaso los particulares en sus diferen-

(111) Idem anterior, pág. 116-117.

cias para estar legitimados a recurrir al Juez para que se pronuncie sobre sus pretensiones, deben previamente vincularse formalmente a algún procedimiento previo? Lo cierto es que el nexo procesal surge cuando uno demanda a otro. En este caso la relación procesal nace en el momento en que el particular se presenta al Juez, a demandar la nulidad del acto que le cause perjuicio.

Quizá la razón que podríamos encontrar al privilegio de la decisión previa, sea la de procurar una mayor estabilidad en las relaciones entre los particulares y la Administración, que se logra a base de permitir a ésta volver sobre lo resuelto para que reconsidere lo actuado por razones de legalidad u oportunidad. Pero estimamos que la vía previa tiene razón de ser en la medida en que efectivamente dicha revisión se produzca y haya la posibilidad real, y generalizada, de que se den reformas a lo resuelto, debido a la intervención del agraviado. Pero sabemos que la Administración no puede ser Juez de sus propias decisiones y que de ello, por definición, los recursos que interponen los particulares en la comentada vía, tienden a alcanzar una confirmación de lo resuelto, con lo que la posición del particular se agrava al tardarse el acceso a la verdadera justicia: la alcanzable ante los órganos independientes del Poder Judicial. Y también depende de cómo se encuentre estructurada dicha vía previa y las garantías que puedan otorgarse para que haya alguna posibilidad de reforma de las resoluciones.

Pero creemos que la citada vía debe diseñarse, asimismo, como un medio de procurar que se imparta "justicia" por parte de la Administración; y no como un privilegio, exclusivo, que permite a la Administración reconsiderar el

acto a la luz de la ley y los criterios de oportunidad", que se tuvieron en mente al momento de dictar el acto recurrido; por lo que debería, equilibradamente, estructurarse esta vía como facultativa y no como preceptiva. A este extremo nos referiremos más adelante.

El jurista español, Nieto, enjuicia así a la regla en mención: "... fantasma tradicional cuya misión parece ser la de impedir el acceso a la justicia aún en las situaciones más sangrantes. La mentalidad jurídica -una de las estructuras mentales más interesantes del repertorio que ofrece el homo sapiens- está caracterizada por un radical respeto a las formas, precisamente porque el derecho es la forma de la justicia. Esta actitud mental tiene, no obstante, en ocasiones graves inconvenientes. El árbol jurídico está sobrecargado y a veces asfixiado de ramas muertas, que el tradicionalismo impide eliminar. En todas direcciones cierran el paso los viejos mitos vacíos de contenido. Este es el caso de la regla de la decisión previa. La doctrina suele estar de acuerdo en que el vedar el acceso a la jurisdicción de las infracciones legales producidas por la inactividad de la Administración es una desgracia y un defecto de la Justicia, pero suele añadir con un suspiro que otra cosa no es posible porque lo impide la regla de la decisión previa."

(112)

Pero, qué decir de la exigencia de la regla de la decisión previa, frente a una vía administrativa deficientemente regulada?. Obviamente constituye un

(112) NIETO, Alejandro; La Inactividad de la Administración ... etc., ob. cit. págs. 81-82

obstáculo efectivo, y en determinadas condiciones se convierte en una negación a secas del acceso a la justicia, al complicar y retrasar el ejercicio de ese derecho fundamental -eje del Estado de Derecho, como ha quedado demostrado-, que se traduce en la posibilidad de ventilar las diferencias con la Administración ante un Juez independiente.

4.2.5. Regla de la decisión previa facultativa, como requisito previo a la vía jurisdiccional.

Los procedimientos administrativo y el contencioso administrativo, se encuentran íntimamente relacionados por el fin que persiguen ambos. Como dice Nieto, en un Estado de Derecho parece obvia la existencia de ellos, pero lo que suscita diferencias de opinión fuertes es sobre su articulación, en función del común denominador de dichos procedimientos: la protección de los derechos ciudadanos. (113)

Si, como dijo Betterman -según cita de Nieto- dicha articulación se traduce en la estructuración de una "serie de remedios que se ofrecen alternativamente al ciudadano. La mejor solución sería, por tanto, que cada ciudadano pudiese determinar en cada caso concreto cuál es el mejor camino que conviene a sus intereses, ya que la naturaleza de esta protección es muy distinta en una y otra vía..."(114)

⁺
(113) NIETO, Alejandro; La Inactividad ... etc., ob. cit., pág. 86.

(114) Idem anterior.

El tema ha sido objeto de grandes discusiones, particularmente en Alemania. Y en 1953 el propio Betterman había defendido la tesis de que la vía previa administrativa "es un presupuesto general del recurso contencioso administrativo que, de ordinario, no está a disposición de las partes, puesto que con él se persigue un aligeramiento de la jurisdicción contencioso administrativa ...". (115)

Dicha tesis de la electividad, siempre en cita de Nieto, fue defendida por Kniesch en el año 1958, "al entender que la imposición obligatoria de la vía previa administrativa es un precepto inconstitucional ... es un cercenamiento del Poder Judicial, una auténtica intrusión del Poder Ejecutivo, especialmente cuando se trata de cuestiones de puro derecho". (116)

Obviamente la superposición de sistemas, a que aludimos -(el administrativo y el contencioso-administrativo), se traduce en un alargamiento de hecho de las instancias -aunque técnicamente no sean tales-, que puede traducirse en que "cuando el particular consigue un derecho, en realidad recibe piedras en lugar de pan". (117)

La crítica que se hace de la posibilidad de ingerencias de la Administración en el Poder Judicial es rechazada, argumentando que el procedimiento administrativo, aun cuando se asemeje en muchos aspectos al jurisdiccional, es una actividad netamente administrativa. (118)

(115) Idem anterior.

(116) Idem anterior; página 86

(117) Idem anterior

(118) Posición de los juristas alemanes Ule y Claseb en cita de Nieto. Idem anterior, pág. 87.

Pero fue el propio Bettermann, profesor de la Universidad de Berlín, quien mejor desarrolló toda la problemática que surge sobre la articulación de am hos sistemas. Así, los objetivos del procedimiento administrativo son, principalmente, tres: aliviar la jurisdicción; proteger a la Administración contra resoluciones precipitadas de los funcionarios inferiores; y, en tercer lugar, la de proteger al ciudadano. Y advierte que si bien el ciudadano pue de disponer alternativamente de seguir uno u otro camino con base en el ter cer objetivo, lo cierto es que en los dos primeros se encuentra comprometido el interés público y si optara por prescindir de la vía previa administrativa, lo cierto es que dichos dos objetivos no podrían alcanzarse en perjuicio del interés general. (119)

Y a juicio siempre del mismo autor alemán, los procedimientos administrativos y jurisdiccional, no se encuentran uno detrás del otro, aun cuando cronol gi camente así sea; pero lo cierto es que el camino jurisdiccional corre para le lo al administrativo, pero no puede ejercitarse el derecho frente al primero, mientras no se "haya cerrado el paso del otro." (120)

Para el jurista español Parada Vázquez, si el sistema contencioso "no se hiciera siempre dependiente del requisito de la decisión prealable o acto previo, podría imaginarse la habilitación de un proceso sumario de tipo interdictal por el que los particulares tuvieran un acceso inmediato a la juris-

(119) NIETO, Alejandro; La Inactividad ... etc., ob. cit., pág. 88

(120) Idem anterior.-

dicción contenciosa, para protegerse de actuaciones administrativas que constituyen manifiestas vías de hecho o supusieran una gravedad de incompetencias de los tribunales de cualquier orden supliéndose así con ventaja a la posibilidad actual del ejercicio de acciones interdictales... Y también para los supuestos de inactividad de la Administración debería administrarse un recurso directo, pues de otra forma la pasividad administrativa no puede ser nunca enjuiciada debidamente ..." (121)

Podemos resumir este importante apartado de la exposición en los siguientes términos:

- Los procedimientos administrativo y contencioso-administrativo están fntíamente vinculados en función del fin que han de perseguir: la protección de los derechos de los administrados.
- Se ha sostenido la tesis de la electividad del procedimiento a seguir, en la defensa de los derechos, según que un camino u otro sea más eficaz y rápido para obtener la satisfacción de las pretensiones.
- Dicha tesis de la electividad, culminó con la posición asumida por Kniesch para quien el procedimiento administrativo, como obligatoriamente ejercitable para tener acceso a la justicia, constituye un cercenamiento de las funciones del Poder Judicial; a lo cual se ha replicado que dicho procedimiento es una actividad típicamente administrativa y que, por tanto, la po

(121) PARADA VAZQUEZ, Jose Ramón; Privilegio de la decisión ... etc., ob. cit., pág. 111.

sibilidad de dicha intromisión de la Administración en el Poder Judicial no existe.

- Por otra parte, refuerza la tesis de la obligatoriedad de la vía previa ad administrativa, si se acude a los objetivos que persigue el procedimiento ad administrativo, a saber: aliviar de trabajo a la jurisdicción; permitir a las autoridades administrativas superiores ejercer un control de la calidad de las actuaciones de las inferiores; y, finalmente, como medio de protección de los particulares. Y que la efectividad no puede ser posible, ya que está comprometido el interés público, principalmente, en los dos prime ros objetivos.
- Por último de la cita de Parada Vázquez, podemos extraer una conclusión in teresante: la habilitación de un proceso directo ante la jurisdicción con tenciosa para ciertos casos; actuaciones que invadan competencias; y como medio afectivo de combatir la inercia administrativa.

Esta última podría ser una interesante alternativa a introducir; es decir por vía excepcional en aquellos casos en que se requiera acudir a la jurisdicción en protección de los derechos, a causa de ciertas actuaciones administrativas o a falta de ellas. Obviamente esta posibilidad partiría de la indispensabilidad de la vía previa por encontrarse comprometido el interés general, que es insalvable y respecto a lo cual la sola voluntad del particular agraviado, no basta para prescindir de ella.

Con relación a los dos objetivos, primeros, que explican el procedimiento ad

ministrativo, creemos que pueden perfectamente alcanzarse por otros conductos. Aliviar a la jurisdicción de trabajo es un problema de mejor distribución de las tareas y trasladar fondos de unos órganos a otros. Alguien debe atender las reclamaciones de los particulares; y lo cierto es que hoy, generalmente, son ingentes los recursos económicos que se dedican a las resoluciones por parte de la Administración -materiales y humanos- que no tienen otro fin que justificar las plazas, sin posibilidad alguna que se ejerza un control de calidad sobre lo actuado por el inferior (122); y sería cuestión de distribuir mejor los recursos, asignándoselos a los que tienen una estructura jurisdiccional, por tener una mayor independencia.

Obviamente si se piensa en la estructura actual del Poder Judicial y los recursos con los que cuenta, quizá sea un objetivo el de aliviarlo de trabajo. Pero todo es cosa, repetimos, de redistribuir mejor los recursos, en función de las tareas específicas que cumpla cada órgano de acuerdo a su propia naturaleza.

Por otra parte, no creemos que el control de calidad -para determinar el grado de acierto de los funcionarios inferiores en sus actuaciones- se realice, efectivamente, a través de la oportunidad que le brinda al superior la revisión de los actos, en vía de recurso, de sus subordinados. Creemos que las buenas técnicas de Administración, no pueden descansar, en cuanto al control, en los esnorádicos -en proporción a la masa de asuntos a cargo del órgano- recursos que son interpuestos por los particulares. La supervisión de las tareas de los funcionarios se produce hoy a través de otros medios y téc-

(122) Por otra parte, generalmente, tanto funcionarios inferiores- a nivel

nicas. La rendición de informes periódicos sobre los resultados alcanzados y, eventualmente, la revisión in situ de las actividades que efectúa el funcionario ; así como la constante dirección y orientación que ejercen los jefes inmediatos dentro del árbol de las jerarquías, constituye el verdadero mecanismo, a través del cual las resoluciones precipitadas de los funcionarios pueden ser reconsideradas.

Además, generalmente, cuando se resuelve en contra o a favor del administrado -es decir, cuando se le modifica su status jurídico creándole derechos o imponiéndole obligaciones adicionales- una buena administración es aquella que dispone de procedimientos de gestación del acto tales, que los mismos no son el resultado de un hombre, sino de la institución, que son el producto de la participación de más de uno en su formación.

Por todo lo anterior, creemos que el procedimiento administrativo, si bien persigue los objetivos a que se ha hecho alusión, perfectamente pueden sustituirse con técnicas más eficientes de administración; y, entonces, su importancia e imprescindibilidad serán muy relativas. Y si el último objetivo es el que verdaderamente subsiste -defensa de los derechos de los administrados- debe quedar al arbitrio de éstos- dependiendo de la posibilidad cercana o remota de éxito que puedan tener con su acción de impugnación- recurrir en la

de jefes de oficina o sección - cuentan con funcionarios asesores en las tareas de resolver y ellos, en ejercicio de la jefatura, cuentan con unidades técnicas. Nos referimos, principalmente a lo que mejor conocemos: a la Administración Tributaria.

vía administrativa o, por el contrario, optar por accionar directamente en la jurisdiccional. (123)

Pero la aceptación de la tesis de la electividad -que a nosotros nos convence-, comprendemos, que se estrellaría con la reacción de mentes que se afe-rran con ese "fantasma tradicional" (utilizando la expresión de Nieto) de la regla de la decisión previa; y cuyas voces, muy probablemente, encontrarían eco en quienes habrían de tomar la decisión, eventualmente, de terminar con la obligatoriedad de la vía previa administrativa; ya que por su ignorancia o el disfrute de los privilegios y potestades de la Administración, los lle-va a apreciar mayormente el mencionado privilegio superpuesto, que las ven-tajas que se derivarían -y cuyas causas de su existencia son más profundas de precentuarlo como alternativo.

(123) Resulta muy interesante conocer y estudiar la experiencia de la pro-tección jurisdiccional en Suiza, de la cual nos da cuenta en forma magistral el jurista español Alejandro Nieto. Constituye uno de los siste-mas más completos de protección jurisdiccional, ya que aparte de las formas ordinarias de anulación e imposición (que en dicho país se llaman casatoria y reformatoria, respectivamente), "conoce una diferenciación entre la lla-mada jurisdicción posterior (que actúa después que ha resuelto la Administra-ción y se basa, por tanto, en los actos de la misma) y la jurisdicción origi-naria (que rige en Suiza desde 1914; lo que no es fácilmente comprensible si no se tiene en cuenta que como dice Zurcher -citado por Nieto- "en cada ins-titución estatal está encarnada siempre una idea política. Las ideas encar-nadas por la Jurisdicción ordinaria se basan en la concepción liberal del Es-tado y en la teoría del Estado federal, que son los principios fundamentales del orden jurídico suizo". Para ahondar mayormente recomendamos la lectura del artículo de Nieto como introducción al tema, ya que en el mismo se plan-tean los inconvenientes que se le ha visto a dicha Jurisdicción originaria y las réplicas a dichas críticas. (Nieto, Alejandro; La Inactividad de la Administración ... etc. ob. cit., págs. 103 a 107).

Pero comprendido que dicha meta no es realizable en forma inmediata o a corto plazo, creemos que en el orden de cosas existentes ; y partiendo de la actividad que observan quienes tienen el poder de las decisiones; creemos que en la situación actual, al menos, deberían introducirse algunas variantes importantes.

Afirmamos, en primer término, que la vía previa administrativa si está organizada como un camino previo al contencioso administrativo, el que necesariamente debe recorrer el administrado para estar habilitado para acudir al segundo, al menos debe encontrarse exhaustiva y adecuadamente regulada por una razón elemental de seguridad jurídica y porque las lagunas, contradicciones y vacíos legislativos o, incluso, la existencia de institutos que únicamente tienden a acentuar la posición de privilegio de la Administración, dificultándole el derecho de defensa a los particulares, se traducen simple y llanamente en verdaderos obstáculos para el ejercicio final (ante la jurisdicción contencioso-administrativa) del derecho de acceso a la justicia.

Asimismo, aun cuando sea adecuada, y en todos sus extremos regulada, la vía previa administrativa, estimamos que ese orden de cosas del cual partimos -como un extremo incuestionable-, debe admitir la posibilidad de que el particular se encuentre habilitado fácilmente, y con rapidez, para poder acudir directamente a la vía jurisdiccional, cuando existan quebrantos videntes del Ordenamiento jurídico, que ya hayan sido advertidos por el particular, o que transcurrido un plazo corto de tiempo, la Administración no resuelve por negligencia de quienes actúan en su nombre. De esta forma perderá una "Espada de Damocles" sobre la cabeza de los funcionarios que son arbitrarios en

sus actuaciones o que son renuentes para actuar. Este sí que sería una forma más efectiva de propiciar el mejoramiento de la calidad de las actuaciones de los funcionarios. (124)

Con las observaciones hechas, nuestra exposición partirá de la situación actual -en España y en Costa Rica- en cuyos países la vía previa administrativa es obligatoria y no electiva.

4.2.6. Paralelismo entre la vía previa administrativa y la contencioso administrativa.

Al principio de la exposición del tema de la vía previa administrativa, advertimos que ella, y la contencioso administrativa, se articulan en el sistema jurídico de un país, procurando servir al principio de protección de los derechos e intereses legítimos de los particulares. Ambas, según se estructuran, logran con acierto o no realizar el ideal de Justicia que, referido a la materia, viene a constituir la Justicia Administrativa. Definida ésta, como el conjunto de medios que se otorgan al particular a los fines de que ejerce su defensa con relación a los actos administrativos, que le pa-

(124) El profesor Garrido Falla, sobre el particular, expresa que la regla de la decisión previa en el sistema jurídico español -y lo mismo afirmamos del costarricense- "es un axioma que apenas sí exige demostración". Y agrega: "Baste recordar el requisito de "causar estado" que se contiene en el artículo 10 de la Ley de lo Contencioso Administrativo (del antiguo texto refundido de 8 de febrero de 1952, que ahora corresponde al artículo 37 de la LRJCA), para que se comprenda la imposibilidad en que se encuentra cualquier particular de iniciar un contencioso contra la Administración cuando se desconoce cuál es la "última palabra" de ésta acerca del problema debatido." Y partiendo del estudio de Serrano Guirado. (que hemos citado nosotros), titula

ran perjuicio; medios que el Ordenamiento Jurídico ofrece tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional. Vale decir, una y otra se encuentran concebidas y vinculadas a un fin: la protección de los derechos e intereses legítimos de los administrados.

Y en tal sentido, aun cuando los recursos administrativos (125) participan de la naturaleza propia del órgano que los dicta y no se dirigen a un Tribunal independiente -lo que le da el carácter de jurisdiccional a aquellos órganos que sí tienen dicha nota- lo cierto es que deben tender -mientras exista la obligatoriedad de acudir a la vía previa administrativa- a que los conflictos que se susciten sean resueltos, procurando ajustar la respectiva decisión, al Ordenamiento Jurídico. Y, en consecuencia, aun cuando el recurso siga siendo un acto administrativo, lo cierto es que por definición debe tener

do "El Recurso Contencioso Administrativo y el requisito de que la resolución cause estado") deriva de la jurisprudencia las siguientes reglas: 1a. la Jurisdicción de lo contencioso se halla establecida para remediar la lesión causada al derecho subjetivo del recurrente (o al interés legítimo), pero no lo está para prevenir o evitar posibles y futuros agravios; 2a. Los Tribunales de la Jurisdicción Contencioso Administrativa sólo pueden pronunciarse y decidir sobre cuestiones Contencioso Administrativas. es decir, planteadas y resueltas en vía administrativa; 3a. Las resoluciones susceptibles de impugnación en vía administrativa no pueden ser directamente atacadas en el Contencioso Administrativo'. (Garrido Falla, Fernando; La llamada doctrina del silencio Administrativo; Revista de Administración Pública Nº 16; enero-abril de 1955; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 93 y nota 15 puesta al pie de esa misma página.)

(125) Refiriéndose a la naturaleza jurídica de los recursos administrativos, el profesor González Pérez identifica cuatro notas fundamentales de aquellos, a saber: 1. El Recurso es un acto y no un derecho como a veces se ha creído, aun cuando es indudable que existe un derecho subjetivo del particular (basado en el derecho de petición) de solicitar una anulación de un acto administrativo; 2. Se deduce ante la Administración, cuyo órgano perteneciente a ella es parcial y dependiente; 3. Tiene por objeto la impugnación de un acto de la Administración; y 4. Es un presupuesto de la impugnación procesal, sea, ante la Jurisdicción Contencioso (González Pérez, Jesús; El Procedimiento Administrativo ... etc. pb. cit. págs. 747 a 749).

der al mismo fin del acto judicial: resolver las controversias con arreglo a Derecho.

A lo expresado, el profesor Sandulli le denomina la "Función judicial del recurso administrativo" al expresar que: "... la ley reconoce a quien propone (los recursos) un interés jurídicamente protegido a que la autoridad correspondiente se pronuncie - como es su obligación (donde la omisión en el pronunciarse representa violación de un deber de la función) sobre ellos (tratándose de un interés legítimo de carácter idéntico a aquel que favorece, en orden al pronunciamiento de la autoridad, a todos aquellos que presentan una instancia respecto a la cual la autoridad administrativa sea tenida a proveer). De cuanto se ha dicho surge el hecho de que trata de medios de justicia (o, como también suele decirse, judicial), vale decir de instrumentos ordenados a resolver una controversia en vista de la realización de la justicia en el caso concreto ..." (126)

Ese paralelismo entre la vía previa y la jurisdicción contenciosa administrativa, resulta evidente en función del fin que ambos persiguen o que, en línea de máxima, han de perseguir. Y si han de estructurarse teniendo como miras el principio fundamental del acceso a la justicia, entonces una y otra vía deben de ordenarse dotadas de ciertas instituciones jurídicas e inspiradas, sobre todo, en determinados postulados y principios. Y, particularmente, la administrativa, debe seguir en lo posible las formas propias de la jurisdic-

(126) SANDULLI, Aldo; Manuale ... etc., 11; 1973; ob. cit. pág. 15.

cional, cuyos procedimientos están regulados en función de la administración de justicia.

Por ello no basta, como hemos expresado, que el procedimiento administrativo, los requisitos y los efectos de la vía administrativa se encuentren regulados exhaustivamente -es decir en todos sus aspectos- sino que, además -como se di
jo en páginas atrás- lo estén desarrollados adecuadamente, a cuyo fin dichas formas judiciales constituyen una garantía de que si bien la imparcialidad y la independencia de los Tribunales no van a estar presentes, porque por defi
nición no son alcanzables por la Administración, cuando resuelve ésta los conflictos en los que es parte, al menos los cauces se encuentran regulados de forma tal que los recursos administrativos tengan alguna razón de ser, en relación con los intereses de los particulares, y no simplemente constituyen una burla para aquéllos, al obligárseles a echar mano de ellos para fastidiarlos por los gastos e inconvenientes inherentes, obstaculizándoles el acceso rápido y efectivo a la protección jurisdiccional, que en línea de prin
cipio, por el contrario, debe propiciárseles, ya que constituye la verdadera sede en la que encontrarán satisfacción a sus pretensiones, si ellas se encuentran ajustadas a Derecho.

Consideración aparte debe hacerse con relación a la participación en la vía administrativa de los llamados Tribunales administrativos, dependiendo de las garantías con las que se rodea su actuación y de la mayor o menor independen
cia que tengan con la administración activa y, más particularmente, con los órganos de gestión. Mas, lógicamente, todo cuanto se ha dicho sobre la nece
saria regulación del procedimiento, requisitos y efectos de los actos que

resuelven reclamaciones o recursos, siguiendo las formas judiciales, con mucha mayor razón es aplicable a las normas que rigen la actividad de los citados cuerpos colegiados.

Regresemos al tema de exposición sobre el paralelismo entre las vías jurisdiccional y administrativa.

Como bien expresan los profesores García de Enterría y Fernández Rodríguez en su curso de Derecho Administrativo, "aunque las potestades de autotutela administrativa (y recordemos que la regla de la decisión previa es calificada por ellos, con gran acierto, como un plano de Autotutela Reduplicativa o en Segunda Potencia) sean en todos los casos administrativas stricto sensu y no jurisdiccional, puede señalarse que su ejercicio comporta ciertas consecuencias que viene a acercarlas externamente a las últimas." (127)

Ese paralelismo que debe existir entre la regulación de la vía administrativa y la jurisdiccional, se pone de manifiesto en las consecuencias que comporta el ejercicio de la potestad de la decisión previa, que la acerca a las segundas, y que, siguiendo a los citados autores, puede resumirse en los términos siguientes.

En primer lugar, aun cuando el procedimiento administrativo no es un proceso judicial, por su naturaleza, lo cierto es que se encuentra "configurado sobre los esquemas de este último"; fenómeno que se ha dado en llamar como de

(127) ob. cit., pág. 352.

la "procedimentalización formal de la actuación administrativa". La importancia que reviste la adopción de dichos esquemas, surge de las exigencias propias del Estado de Derecho, ya que éste "significa la adopción posible por la Administración de formas judiciales." (128)

En segundo término, como corolario de la citada procedimentalización, ésta implica la utilización de las formas escritas en las actuaciones, que se encuentran, en lo judicial y en lo administrativo, rodeadas de ciertas formmalidades. (129)

Luego, la imposición paralela de las resoluciones administrativas de la obligación que existe respecto de las judiciales de motivarlas adecuadamente, a los fines de que el actuar se funde de razones jurídicas y que los destinatarios de los actos puedan conocer, efectivamente, las citadas razones y puedan, mejor, ejercitar el derecho de defensa con relación a lo resuelto por ellas.

Y, finalmente, y en cuarto lugar, las decisiones previas administrativas que crean derechos, se asemejan a las resoluciones judiciales en su inmutabilidad, ya que requieren de un procedimiento especial, rodeado de las adecuadas garantías para los titulares de los derechos o los intereses legítimos, que se derivan de los respectivos actos que se quieren variar (el proceso de lesividad), para que puedan anularse. Tal situación es consecuencia del princi

(128) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; y FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón; Curso de ... etc., ob. cit., pág. 352.

(129) Los citados autores, en la misma cita, manifiestan que dichos formalismos y forma de actuación contrasta con la de la actividad particular, y constituye una "fuente de reducto de las formas burocráticas de mando y de una de sus excrecencias más negativas, el "bapeleo", el expediente...", terminan diciendo. (ob. cit., pág. 352).

pio de la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos. (130)

4.3. Falta de regulación o regulación deficiente de la vía previa administrativa.

4.3.1. Ideas previas.

4.3.1.1. Objetivos de la Regla de la decisión previa.

La regla de la decisión previa con carácter obligatoria es un factum en los derechos costarricense y español; independientemente de que para nosotros no se justifique plenamente o en algún sentido. Pero de existir debe cumplir, en nuestro entender, ciertos requisitos para que procure alcanzar los objetivos que con ella se proclama, a saber, según hemos visto: aliviar a la jurisdicción, proteger a la Administración contra las resoluciones precipitadas de los funcionarios inferiores y la protección de los derechos de los administrados.

Aunque hemos afirmado que dichos objetivos -y más específicamente los dos primeros- pueden alcanzarse por otros medios; y que el último siendo en favor del administrado debe quedar a su arbitrio hacer uso de los remedios que en vía administrativa se le otorgan, dependiendo de las garantías que encuen

(130) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás-Ramón; Curso de ... etc., ob. cit., pág. 353.

tre para que se le haga justicia; pero si constatamos la existencia de la regla aludida, ésta ha de llevarse hasta sus últimas consecuencias. No es cuestión tan solo de reforzar, una vez más, el fuero de privilegios de la Administración, sino de los citados objetivos -todos ellos, sin excepción, sin preponderancia de uno sobre otro- han de observarse. Es decir, a través de ella deben procurarse los citados fines, mediante la instauración de mecanismos que nos aproximen -al máximo- al logro de ellos.

Dichos propósitos, entendemos nosotros, son relativamente fáciles de procurarse mediante el diseño y puesta en vigor de un sistema que los propicie. Pero, asimismo, tenemos conciencia de que -ilógicamente a nuestro juicio- es difícil de llevar a la práctica plenamente, por la actitud negativa que los funcionarios experimentan cuando se les encauza en el ejercicio de sus funciones, siguiendo determinados principios y procedimientos; y que su actividad presuponga el cumplimiento de ciertos requisitos y que produzca unos determinados efectos. Pero la fórmula, en línea teórica resulta muy sencilla de llevar a la práctica de no existir los citados inconvenientes: desarrollar plenamente y de manera adecuada el procedimiento, los requisitos y los efectos de los recursos y de las demás actuaciones administrativas que afectan los derechos e intereses de los particulares. Así lo exige un principio elemental de seguridad jurídica.

Pero lo peor que ocurre en nuestros países -típico reflejo de la mediocridad de muchos de nuestros hombres públicos que detentan el poder, que es a su vez una clara expresión de subdesarrollo- es que tales funcionarios, que son obsecuentes servidores de los políticos, encuentran apoyo a su reacción en con

tra de la regulación de sus actuaciones; y aquellos, miopemente, acceden por el favor que potencialmente esperan de los últimos. Qué otra explicación pue de tener en Costa Rica la no promulgación de un Código o Ley de Procedimien- to Administrativo -la llamada Ley General de la Administración Pública- que se encuentra en trámite en nuestra Asamblea Legislativa desde hace seis años? Ha sido tan poco inteligente -pero efectivo argumento, frente a los mediocres- la oposición al proyecto de ley, que se le ha acusado de demasiado técnico, co mo si estas cosas deben elaborarse con ausencia de la técnica, del conocimiento especializado; rigor científico que, estimamos, tenga presente los requerimi mientos, que debe tener toda legislación, de claridad y asequibilidad. Pero, sin más, la invocación de que es demasiado "técnica" la nueva ley, creemos que es el valladar que levantan los incapaces, cuando sus mentes reducidas no les da para pensar más allá de sus cortos horizontes culturales, ni asumen la actitud noble y debida, previa confesión de incompetencia técnica, de delegar en quienes conocen de estas cuestiones; cómo, entonces, los funcionarios politizados no van a encontrar ~~eso~~ a sus reacciones -por otros fines- en tal material humano?. También, es bueno decirlo, otros se oponen a que las co sas progresen en este campo, aferrándose a criterios propios de otras dis- ciplinas jurídicas, cuyos postulados y principios no rigen en el Derecho pú- blico, pero que por el prestigio que pueden tener en las que sí son especia- listas, impresionan negativamente a los llamados a decidir.

4.3.1.2. Requisitos de la regulación para que se cumplan los objetivos perseguidos por la regla de la decisión previa.

Hemos hecho alusión a dos requisitos que ha de cumplir la regulación para que procure la consecución de los objetivos, a que hemos venido haciendo mención. Ellos son: la plenitud en la regulación y la adecuabilidad a los mejores principios y doctrina del Derecho Administrativo.

4.3.1.2.1. Plenitud de la regulación.

La plenitud no puede significar otra cosa, en este caso, que la regulación de cada paso de la actuación administrativa tendiente a la prosecución -rápida y eficaz- del procedimiento respectivo que ha de culminar con el acto definitivo, y que en defecto de tal actuación se otorguen instrumentos ágiles y sencillos al particular para agotar la vía administrativa. Deben, así, regularse exhaustivamente los requisitos, al procedimiento y los efectos teniendo como eje, en distancia equidistante, de los tres objetivos que se invocan para mantener la obligatoriedad de la regla de la decisión previa -porque, repetimos, lo contrario sería una burla a los administrados-, para que efectivamente constituya un medio para vigilar las actuaciones erróneas o arbitrarias de los funcionarios de rango inferior, que alivie a los tribunales de trabajo, resolviéndose bien y con rapidez -porque lo contrario propicia el objetivo diametralmente opuesto- y que efectivamente el administrado experimente que sus derechos e intereses se le protegen. Todo lo contrario arranca de raíz la razón de ser de la vía previa.

4.3.1.2.2. Existencia de institutos jurídicos idóneos.

La otra nota -la de idoneidad o adecuabilidad- completa la de plenitud o exhaustividad. No basta que el procedimiento, los requisitos y los efectos se encuentren regulados en todos sus extremos, sino que, además, se rijan por los mejores principios -cimentados en postulados indiscutibles o de una gran autoridad por las razones que los informan- y por adecuados institutos jurídicos. Ya que nada se haría con que se halle regulada la vía previa administrativa en todos sus aspectos, si las instituciones y principios contradicen alguno o todos los objetivos que persigue la citada vía. Tampoco se podrán lograr ellos si los plazos, por ejemplo, son excesivamente largos o demasiado cortos, dependiendo de la trascendencia de la etapa que se cumpla o de la mayor o menor complejidad del asunto que motiva cada paso.

Por todo ello, tan nocivo es para el particular -y para la propia administración- una regulación inexistente como una que sea deficiente. La laguna en la regulación es a menudo -porque para llenarla se acude a una aplicación supletoria de otras normas un tanto extrañas o simplemente se llena arbitrariamente por parte del funcionario respectivo tan nociva, y a menudo más, que una regulación deficiente.

Aludimos a regulación deficiente en un doble sentido. Primero, que la regulación sea parcial; o unos aspectos sí y otros no; o no aspectos regulados a medias. Y, segundo, que la regulación contenga institutos jurídicos inadecuados a los fines que se persiguen con la vía previa administrativa.

4.3.1.3. Garantías que aseguran la sumisión de la Administración al Derecho.

Conviene, antes de entrar a examinar la quiebra de los principios que se han venido esbozando en el derecho costarricense, que nos refiramos a algunas ideas previas que conviene tener presentes; conectadas íntimamente con el derecho de defensa, como expresión del principio de acceso a la Justicia.

La Administración Pública actúa imponiendo obligaciones a los particulares y éstos se encuentran vinculados al cumplimiento, so pena de que aquella acuda a su propia fuerza para ejecutar los respectivos actos en los que se materializa su actuación. Pero el particular, asimismo, aparte de la posición pasiva que asume frente a la Administración, juega un papel activo, cuando es titular de derechos que se atañen directamente a él u otros de carácter general como integrante de la colectividad en la cual vive.

La Administración cuando desarrolla sus actividades, así, puede afectar negativamente los derechos e intereses legítimos de los administrados. Por lo que ha de clarificarse muy bien cuáles son las garantías que éstos últimos tienen frente al poder público para asegurar la sumisión de la Administración al Derecho, a lo cual nos hemos referido en otra parte con cierto detenimiento.

Existen tres clases de garantías que aseguran dicha sumisión de la Administración al terecho, a saber: políticas, administrativas y jurídicas (131)

(131) Cátedra del profesor Eduardo García de Enterría; Apuntes de Derecho

4.3.1.3.1. Garantías de naturaleza política.

Se alude con las garantías de naturaleza política "a la vigilancia que ejercen sobre la Administración Pública los órganos políticos de control." (132)

4.3.1.3.2. Garantías administrativas.

Luego las garantías llamadas administrativas son aquellas representadas por la eficacia de la Administración en la prestación de los servicios públicos; a la cual llama la doctrina italiana como la "buena marcha de la Administración Pública". Ya que cualquier garantía de tipo administrativo no tendría ningún sentido con una Administración ineficiente. "De qué le sirve al hombre que la Administración respete sus derechos si lo que necesita no es solo respeto, sino operatividad, remedio urgente a los problemas que le acucian. Para el que carece de vivienda, para el obrero sin trabajo, para el usuario de un servicio público que no funciona, poco consuelo representan las garantías demasiado retóricas de los derechos individuales." (133)

La exigencia de una Administración Pública eficiente deviene del interés que está comprometido en su actuación, vale decir, del interés público. El administrado como parte de la colectividad deriva de la citada exigencia un interés legítimo de que la Administración actúe eficazmente.

Administrativo 1^o; Tomo I; 1974-1975; Universidad de Madrid; Madrid; pág. 210 y siguientes, según la clasificación muy generalizada en la doctrina española y recogida por el citado jurista.

(132) Idem anterior

(133) Idem anterior, págs. 210-122.

4.3.1.3.3. Garantías Jurídicas. Y, particularmente, la del Procedimiento Administrativo.

Finalmente, y en tercer lugar, están las llamadas garantías jurídicas. Cuya institución de garantía es el procedimiento administrativo -siguiendo a la Cátedra del profesor García de Enterría- "y dentro del procedimiento administrativo la instrumentalización de un sistema de recursos en vía administrativa. Finalmente, la garantía jurídica por excelencia es la posibilidad de recurrir ante la jurisdicción ordinaria (en las cuestiones en que resulte competente)..." (134)

4.3.1.3.3.1. El Procedimiento Administrativo debe seguirse como cauce obligatorio de la actuación administrativa.

Dicho procedimiento debe instaurarse como un cauce de obligatoria observancia para la Administración en su actuación. Así, él se constituye en garantía para los administrados en un doble sentido: porque se traduce en un saber a qué atenerse "en cuanto a lo lícito u obligatorio", así como la "exclusión de la arbitrariedad" al obligar al órgano a ceñirse a un procedimiento determinado previamente. (135) Y la inseguridad jurídica, que surge cuando no existe un procedimiento regulado, asimismo se encuentra presente respecto a aquellas normas jurídicas, incluso, que en su contenido conceden "márgenes

(134) Idem anterior; pág. 211

(135) A este respecto se refiere Sánchez Serrano, Luis en su artículo "De

excesivamente amplios de actuación discrecional a la Administración, en sectores en los que la ausencia de vinculaciones o condicionamientos normativos impida a los individuos delimitar con una precisión suficiente el área de lo lícito y de lo obligatorio"; o aquellas otras normas que produzcan "la escasez o el recortamiento de recursos u otros remedios jurídicos que sirvan de amparo a los individuos frente a la arbitrariedad." (136) Es decir, la primera finalidad que cumpliría es la de constituirse en garantía del administrado y, asimismo, en un vehículo a través del cual se propicie la eficiencia de la Administración -que interesa directamente al particular- al no dejar al libre arbitrio de los funcionarios que encaucen sus actividades a su leal saber y entender, sino debiendo transcurrir dentro de unos medios ciertos y pre fijados. (137)

o

claración de nulidad y anulabilidad, de oficio, de actos dictados en materia tributaria; Revista de Hacienda Pública Española Nº 16; Instituto de Estudios Fiscales: Madrid; 1972; págs. 182-183.

(136) Idem anteriores, el entrecomillado corresponde a la cita que hace Sánchez Serrano del pensamiento del profesor Sáinz de Bujanda, cuyas afirmaciones no obstante referirlas al segundo a lo tributario, lo cierto es que tienen una validez para todo el derecho público. Ya que como el propio Sáinz de Bujanda afirma en otra parte: "Estas garantías no son, en rigor, más que una modalidad de las garantías jurídicas de los administrados. Por eso, los elementos esenciales para el estudio del tema han de buscarse en las obras generales de Derecho Administrativo ... y en las especialmente dedicadas al procedimiento administrativo y contencioso administrativo..." (Hacienda y Derecho; I; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1955; págs. 129). Sáinz de Bujanda Fernando; Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español; Hacienda y Derecho; III; Madrid; Instituto de Estudios Políticos; 1963; pág. 289 y ss.

(137) Se puede ver al respecto, igualmente, a Entrena Cuesta, Rafael; Curso de Derecho Administrativo...etc., ob. cit., págs. 515-516. Puede consultarse, asimismo, sobre el tema a Serrano Guirado, Enrique; El requisito del Previo Pago en el Recurso Contencioso Administrativo en materia fiscal; Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública; Editorial de Derecho Financiero; Volumen II; número 5; marzo de 1952; Madrid; pág. 131. Asimismo, Fiorini, Bartolomé; Manual de Derecho Administrativo; ob. cit. pág. 999 y ss. El profesor González Pérez refiriéndose a la importancia del procedimiento administrativo expre-

Así el procedimiento se presenta como un conjunto de normas jurídicas que regulan la actuación de la Administración Pública o como el "cauce formal de

sa: "Si la eficacia de la Administración moderna exige un procedimiento rápido, ágil y flexible, las debidas garantías del administrado imponen una serie de trámites esenciales que le permitan una adecuada defensa de sus derechos e intereses legítimos. De aquí la ineludible necesidad de armonizar estos principios en la regulación del procedimiento administrativo". (El Procedimiento Administrativo... etc., ob. cit., pág. 63). Sería rebasar en mucho el objeto del presente estudio si nos referimos con algún detenimiento al interesante tema que surge de la afirmación, con la que estamos de acuerdo, del profesor González Pérez, a saber: se deben sacrificar las garantías inmediatas del administrado en aras de una eficiencia administrativa; son incompatibles ambas cosas o deben armonizarse porque tienden a los mismos fines?. Adelantamos que son perfectamente compatibles ambos aspectos y que no puede sacrificarse uno o el otro, ya que en ellos está comprometido, por igual, el interés público. A este respecto resulta sugestiva y muy ilustrativa la lectura del artículo de Nieto, Alejandro; El Procedimiento Administrativo ... etc. ob. cit., pág. 77 y siguientes en el que, en forma realmente magistral, se refiere al tema en el derecho alemán, con referencias al derecho español e inglés. Asimismo es conveniente en relación con el tema de la eficiencia de la Administración y el conjunto de controles -políticos, jurídicos y administrativos- sobre los actos de los poderes públicos, tener presente la experiencia de los países escandinavos que han introducido el "Ombudsman" integrado al sistema de fiscalización y control (Rowat, Donald; El Ombudsman; Fondo de Cultura Económica; México; 1973; especialmente las páginas 7, 8, 292, 296, 297 y de la 301 a la 304), que jamás podría concebirse como sustitutivo de la efectiva garantía que tiene el particular al acudir a la vía jurisdiccional. Al respecto al profesor González Pérez dice: "Prescindiendo de fórmulas más o menos exóticas, lo cierto es una reacción -al menos en los países en que todavía se cree en el respeto al Derecho- por poner a punto la institución básica de garantías de los derechos e intereses de los administrados: La Jurisdicción contencioso administrativa. Pues, dígase lo que se diga, un buen proceso administrativo es el único instrumento eficaz para asegurar el sometimiento de la Administración a la norma". (La Jurisdicción Contencioso Administrativa en Costa Rica; ob. cit., pág. 10). Mas creemos que jamás puede concebirse el Ombudsman como un mecanismo sustitutivo, o debilitante del recurso contencioso administrativo y las demás garantías que existen en favor del ciudadano y en tal sentido es muy sugestiva e interesante la experiencia de los citados países que lo tienen incorporado en sus sistemas de control y fiscalización de los poderes públicos. En Costa Rica se va haciendo necesario -y es ya urgente- la instauración de medios para frenar el abuso y para que en forma eficaz se llegue al fondo de tantas y tantas investigaciones que, a la italiana, se inician a menudo por nuestra Asamblea Legislativa, que no terminan, o que finalizan con resultados que dejan desconcertados a los ciudadanos que esperan una acción distinta.

la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. "(138) Que, obviamente, está informado por unos principios a los cuales debe ceñirse y que, siguiendo al profesor González Pérez, los podemos resumir así: el impulso de oficio o principio inquisitivo; el principio de orden de antigüedad en el despacho de los asuntos, derivado del principio de igualdad y del adagio jurídico; primero en tiempo, primero en de recho; la duración máxima de las instancias; y, finalmente, las normas referentes a la responsabilidad de los funcionarios a los que pueda imputársele las violaciones a las normas de procedimiento que están obligado a observar, "preceptos que, como todos los referentes a responsabilidad de los funcionarios, constituyen normas platónicas que a nada práctico conducen." (139)

(138) ENTRENA CUESTA, Rafael; Curso de Derecho Administrativo; ob. cit., pág. 514. Quien afirma, clarificando aun más el concepto del procedimiento administrativo, que éste no debe confundirse con el expediente administrativo, que es definido por el Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Corporaciones Locales como el "conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de antecedentes y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarlas", que se forma "mediante la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dic támenes, decretos, notificaciones y demás diligencias deban integrarlos." (Idem anterior, pág. 515).

(139) GONZALEZ PEREZ, Jesús; Los Recursos Administrativos; Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado; Madrid; 1969; pág. 370 a 372) Segismundo Royo Villaneva expresa que un estudio completo del procedimiento administrativo debe contar, al menos, con los siguientes capítulos: sujetos del procedimiento, sea la Administración y los interesados; el procedimiento propiamente dicho que abarcaría tres momentos fundamentales; "Iniciación (de oficio a instancia de parte); 2º Instrucción (práctica de la prueba, audiencia de la autoridad administrativa, informes de otros organismos, etc.) 3º Resolución del expediente o fin del procedimiento (decisión de la autoridad, caducidad, desistimiento)." ; y finalmente los recursos de los interesados. (El Procedimiento Administrativo... etc., ob. cit., pág. 64). Por su parte Aurelio Guaita refiere a las aspiraciones de los participantes al Congreso celebrado en Varsovia en 1936, patrocinado por el Instituto Internacional de Ciencias Administrativas,

Resumen, El procedimiento administrativo, regulado por normas jurídicas, persigue una doble finalidad. Por un lado "se tutela el interés público en que las resoluciones administrativas se produzcan en condiciones que aseguren la idoneidad respecto al fin perseguido y su acierto. Por otro, implican una garantía jurídica para los administrados...". Así dicha sujeción a dicho orden de cosas por parte del órgano -como ha quedado expresado- hace que el particular se sienta -al menos en línea teórica- seguro respecto al cauce a seguir por la Administración en su actuación, que afecta sus derechos dictados haciendo caso omiso al procedimiento regulado, o violándolo, realizando todo lo contrario a lo que él prescribe. En este caso, entonces, debe surgir inso iure un derecho en favor del particular para impugnar el respectivo acto por la vía de recurso, cuyo fundamento, precisamente, de su pretensión es la infracción del Ordenamiento citado; y, también, surge la posibilidad

Sobre el procedimiento administrativo, que bien pueden calificarse como las directrices más importantes que deben observarse en su regulación en los siguientes puntos: necesidad de que toda resolución se pronuncie previa audiencia al interesado; regulación en aquellos supuestos en que deba recabarse dictámenes o practicar informaciones; notificación debida de las resoluciones a los interesados; configuración del procedimiento como verdadero derecho de los particulares afectados; regulación del silencio administrativo a los fines de proteger a los administrados de la inactividad de la Administración; regulación de los medios de prueba y de la responsabilidad de los funcionarios infractores (El Procedimiento Administrativo en España; Revista de Estudios de la Vida Local; Instituto de Estudios de Administración Local; Nº 183; julio-setiembre 1974; Madrid; págs. 431-432. Todo lo cual se resume en la siguiente expresión de Fiorini: "El procedimiento administrativo sistematiza principios, normas, órganos e instituciones que rigen el proceso funcional de toda la Administración Pública, y constituye un capítulo de carácter específico que integra la temática de la justicia administrativa..." (Manual de Derecho Administrativo ... etc., ob. cit., págs. 998).

de la Administración, en tal evento, de declarar de oficio la nulidad de sus actos, cuando éstos hayan surgido a la vida jurídica en los términos indicados. (140)

4.3.1.3.3.2. Existencia de varias clases de procedimiento y la unificación de él en cuanto a sus elementos comunes.

Otro tema de gran interés, cuyas ideas generales, han de tenerse presente es el referente a la existencia de varias clases de procedimientos. Es decir, las ideas que hemos expresado podríamos referirlas a todos los procedimientos, pero conviene clarificar en razón de que los procedimientos han de ser distintos y el tema de la llamada unificación del procedimiento administrativo.

Como afirma el profesor González Pérez, de que existen varios tipos de procedimiento es incuestionable; ya que la Administración "no puede sujetar todos sus actos a un mismo procedimiento, porque se ha de existir, como es natural, una íntima relación entre el procedimiento y su materia, la diversidad de fines administrativos exige un procedimiento adecuado a los mismos.

(140) Cátedra del profesor García de Enterría; Apuntes...etc., ob. cit.,, pág. 212. En España la nulidad procede declararla de oficio de conformidad con el artículo 109 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuando converja alguna de las causales del artículo 47 ibídem. En Costa Rica no es posible que la Administración puede declarar dicha nulidad, aun cuando fuere absoluta, si ha alterado la situación jurídica de los particulares, creando derechos subjetivos en favor de éstos; procediendo, únicamente, su nulidad observando el proceso de lesividad que se inicia, como en España, con una declaratoria por parte de la Administración y la intervención de los tribunales ordinarios.

No puede ser igual el procedimiento para la adjudicación de una obra o el servicio público que para matricularse en un centro oficial de enseñanza."

(141)

Pero como bien afirma el mismo autor, la existencia de varios tipos de procedimiento, en función con la particular naturaleza de la materia de que se trata, "no supone la necesidad de disposiciones diversas, pues cabe perfectamente que en un texto único se regulen las distintas variedades de procedimiento administrativo." (142) Ya que como afirma Royo Villanova, una diversidad de normas procesales que regulan las mismas cuestiones -que son comunes en todas las materias- "produce una verdadera desorientación entre los particulares, que con razón no conciben por qué a situaciones análogas han de aplicarse reglas diferentes en los diversos ramos de la Ad-

(141) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Procedimiento Administrativo ... etc., ob. cit., pág. 63. Al respecto Segismundo Royo Villanova expresa que: "... conviene observar que debe haber una íntima relación entre el procedimiento y la materia objeto del mismo. El procedimiento es la forma con arreglo a la cual un órgano público ha de ejercer sus funciones; luego el procedimiento, para ser útil, ha de acomodarse a los fines, a la función. No puede, pues, haber un modus procedendi único para diferentes órganos del Estado, sino una serie de procedimientos o modos de actuar. El procedimiento tanto mejor cuanto más influido esté por su objeto y cuanto más se ajuste a sus fines." (El Procedimiento Administrativo como Garantía Jurídica ... etc., ob. cit., pág. 62-63)

(142) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Procedimiento... etc. ob. cit. págs. 63-64. Agrega el profesor González Pérez que eso fue lo que se quiso lograr con la Ley de Procedimiento Administrativo. Sea, la unificación de la heterogénea y dispersa normativa sobre el procedimiento administrativo constituyó una de sus finalidades básicas; lo cual sólo parcialmente logró realizarse. "La repugnancia innata de los distintos Departamentos ministeriales a ser regulados por las normas jurídicas uniformes y la comprensión más absoluta hacia el nuevo texto que se estaba elaborando, determinarían tan importantes excepciones al mismo, que han permitido dudar a la doctrina sobre la realidad de la unidad legislativa pretendida."

ministración. Por qué no ha de haber más principios y normas comunes?. Por qué no han de ser las mismas normas referentes a la comparecencia y representación de los interesados?. Por qué no han de regir iguales principios en materia de acumulación y desglose de expedientes, de caducidad y desistimiento, de recusación y de abstención?. Por qué no ha de regularse en una Ley de procedimiento todo lo referente a los medios de prueba? Por qué no procurar una mayor unificación de los plazos para recurrir? Por qué no establecer un sistema de recursos uniforme para las diversas instancias?" Y agrega, una "Ley General de procedimiento administrativo significaría una gran simplificación de la labor administrativa." (143)

No nos cansaremos de insistir sobre la necesidad que existe en Costa Rica, de una Ley de procedimientos administrativo; ojalá que, finalmente, nuestra Asamblea Legislativa en un arranque de seriedad se decida a tramitar y aprobar el proyecto de Ley General de la Administración Pública, que duerme el "sueño de los justos" en dicha sede desde hace seis años.

(idem pág. 64). Al tema se refiere, asimismo, con gran propiedad, Alejandro Nieto en su artículo "El Procedimiento Administrativo ... etc., ob. cit. págs. 75-76 y 110 principalmente. También puede verse en el mismo sentido el artículo del profesor González Pérez titulado: El Recurso de Reposición previo al Económico-Administrativo; Revista de Hacienda Pública Española; Nº 16; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; págs. 163-164.

(143) El procedimiento administrativo como garantía ... etc., ob. cit., pág 116. Es importante tener presente que estas afirmaciones, que son perfectamente valaderas en Costa Rica, fueron expuestas en España a fines de 1949, cuando aún este país no había promulgado la Ley de Procedimiento Administrativo.

Así como deben existir procedimientos particulares, ajustados a la naturaleza diversa de la materia, a los fines que cumpla en forma más eficaz el fin que se persigue con la respectiva actuación administrativa; también, no es técnicamente correcto crear una multiplicidad de procedimientos para cada materia en los que se regulen las cuestiones generales y comunes del procedimiento administrativo en general, como las indicadas por Rovo Villanova.

Así, por ejemplo en materia tributaria, en Costa Rica, existe un Código Tributario que, como veremos, está muy lejos de regular adecuada y exhaustivamente todo el procedimiento ante los órganos de gestión y, luego, ante el Tribunal Fiscal Administrativo; aunque sea razonable reconocer que, no obstante lo expresado, ha representado un gran avance ya que ha sido el primer esfuerzo por unificar las normas de procedimiento que se encontraban contenidas en las leyes reguladoras de los impuestos en particular. Aunque, obviamente, falta la presencia de una Ley general de procedimiento administrativo que lleque a integrarlo o, quizá, si se continúa con la actitud renuente actual, se debe propiciar un movimiento tendiente a reformar el citado Código Tributario para integrarlo con aquellas normas de carácter general que faltan.

Pero mal se hará en nuestro criterio, si se promulgasen nuevos códigos tributarios para regular los procedimientos en la materia, respecto a los tributos ajenos al Poder Central. Ya que dicho movimiento va en contra de la unificación de las normas comunes, que no existe razón para estar recogidos en diversos cuerpos legales, ya que se corre el grave riesgo que sean reguladas las respectivas instituciones de manera diferente, lo que

vendría a crear una verdadera desorientación entre los particulares -y en tal sentido es un obstáculo para que ejerciten el derecho de defensa - y para los propios funcionarios, que tendrían que estar acudiendo a consultar diferentes normas sobre análogas materias para resolver las cuestiones que a diario se les presentan.

Por eso nos ha parecido, desde el primer momento, absurdo la pretensión de promulgar un Código Tributario Municipal en nuestro país. Como si la independencia municipal se vería afectada por el hecho de que en un mismo cuerpo legal se regulen materias idénticas que tienen, según el caso, un ámbito de aplicación nacional o local. Creemos que es muy frágil la tesis de un Código propio partiendo de la citada autonomía de los entes descentralizados. Perfectamente se logra el mismo objetivo, en cuanto a sus aspectos positivos, si se modifica el Código Tributario vigente, haciendo una reestructuración de forma tal que exista un título especial sobre la tributación local y que respecto a las normas de procedimiento, y las de naturaleza sustantiva, se esté a lo que dispongan los capítulos de aplicación general y común, en cuanto no sigan los contenidos en el capítulo particular al que hemos aludido.

El anteproyecto de Código Tributario Municipal, que fuera presentado a la Junta Directiva del Instituto de Fomento y Asesoría Municipal el 25 de abril de 1974, si bien regula cuestiones particulares de los tributos del régimen local, es repetitivo de otros extremos que están contenidos en el Código Tributario vigente y que no vemos razón alguna para que sean regulados en forma diferente. Por ejemplo lo concerniente a las normas de interpretación; las

que se refieren a los principios aplicables con relación a la interpretación del hecho generador o al domicilio fiscal o en cuanto a los sujetos de la relación tributaria. Un caso concreto pone en evidencia la inconveniencia de un Código Tributario municipal para regular cuestiones comunes a todo el derecho tributario costarricense: el de la consulta. Así, el Código Tributario (artículo 114) otorga un plazo de cuarenta y cinco días para que la Administración conteste a la consulta formulada por el particular "sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual", mientras el anteproyecto de Código Tributario municipal en su artículo 53 concede un término de dos meses. No hay razón, creemos nosotros, en virtud de la particularidad de la materia tributario-municipal, que se otorgue un plazo mayor.

Auguramos que dicha pretensión se quede en estado de anteproyecto y que asimismo y por el contrario, se avance hacia la unificación del procedimiento tributario y de aquellas otras normas sustantivas que han de ser de aplicación común a los tributos municipales y a los nacionales. Se daría, definitivamente, un paso atrás si en vez de unificar, se agrava la situación existente dispersando la legislación.

Comentario aparte, pero íntimamente relacionado con el tema central de este trabajo, amerita hacer de algunos otros extremos del aludido anteproyecto del Código Tributario Municipal, que, en nuestro criterio, ponen de relieve la falta de orientación clara del mismo en relación con el contexto más amplio en el cual operaría.

Se afirma en las explicaciones de las decisiones tomadas por la comisión redactora del anteproyecto lo siguiente: "... el Código Tributario Municipal intenta constituir un cuerpo suficiente de normas para regular las complejas relaciones de orden Tributario-Municipal sin necesidad de referirse a otras normas legales, salvo en materia de sanciones por las razones que se explicarán más adelante. Este sistema facilitará . . . a los funcionarios municipales y a los contribuyentes el conocimiento de las regulaciones referidas a sus obligaciones con el fisco municipal." (144)

Quisiéramos que la intención expresada correspondiera al contenido del anteproyecto preparado por la Comisión. Demostraremos que muy lejos de ese objetivo es lo que se alcanzaría con el Código que se aprobara, siguiendo las directrices del anteproyecto de marras.

Se hace alusión en el anteproyecto a los métodos de interpretación admitidos por el Derecho común de las normas tributarias (artículo 5); a excepción hecha de la especial contenida en el artículo 8 sobre la interpretación del hecho generador en el que se contienen reglas particulares, siguiendo el mismo numeral del Código Tributario vigente. También se hace remisión al derecho común en cuanto a los medios probatorios admitidos por éste (artículo 59); así como a los recursos que contra las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo proceden (artículo 66) en el que se hace remisión al artículo 156

(144) Página 33 del documento presentado por los miembros de la comisión nombrada para redactar el anteproyecto de Código Tributario Municipal.

del Código Tributario y al 877 del Código de Procedimientos Civiles, en cuanto a la regulación de las apelaciones de hecho; aparte de la señalada por la misma comisión sobre el régimen sancionatorio. Pero lo anterior -que contra dice la afirmación de la comisión -es poco con relación a lo que se ha deja do de regular y que ello sí viene a dejar en mal predicado la pretendida plenitud de la regulación contenida en el anteproyecto de Código Tributario Municipal.

Sin que pretendamos ser exhaustivos en el análisis del indicado anteproyecto, señalamos aquellas lagunas que, a nuestro juicio, dificultan la aplicación que se daría a la legislación que se llegara a aprobar, caso de man tenerse las directrices del mismo.

En cuanto al silencio administrativo éste se encuentra regulado en el artícu lo 46 del anteproyecto con relación a las resoluciones en general y en el artículo 15 sobre el domicilio. Pero no se regula lo referente a las resolu ciones tardías, sobre los efectos que surten éstas.

No existe regulación alguna en cuanto a los llamados procedimientos especiales de revisión. Sobre el tema de las nulidades de pleno derecho, las rela tivamente nulas y los errores materiales o de hecho.

Tampoco se hace la distinción -omisión en que incurre también el Código Tri butario- entre los órganos de gestión y aquellos de resolución de las recla maciones económico administrativas.

Nada se dice en el anteproyecto sobre la suspensión del acto administrativo, previa enunciación del principio de ejecutividad del mismo.

Con claridad no se establece en el anteproyecto de Código Tributario Municipal las diferentes etapas del procedimiento: iniciación, instrucción y terminación, de forma tal que los particulares sepan a qué atenerse con un margen razonable de certeza y que a los propios funcionarios se les facilite la aplicación del mismo.

Nos ha llamado, asimismo, la atención, que el recurso, de apelación se dé contra las resoluciones de los municipios en materia tributaria oponible ante el Tribunal Fiscal Administrativo con sede en la ciudad capital, sin que se instaure ningún mecanismo -como la apelación por correo certificado como existe en España, por ejemplo- que facilite al particular la impugnación de los actos. Creemos que ello constituye un evidente obstáculo para que el particular pueda defenderse. Y no creemos valedero el argumento que da la Comisión redactora del anteproyecto, cuando reconociendo que constituye "una desventaja para los contribuyentes", expresa que dicho inconveniente se atenúa "considerablemente por el hecho de ser un Tribunal Administrativo", ya que se puede acudir a él sin mayores formalismos, afirmándose que a ese Tribunal "le ha correspondido conocer las controversias originadas por la aplicación del Impuesto Territorial sin que se haya suscitado problema alguno por motivo de su ubicación en San José." (145)

(145) Página 34 del citado documento presentado por la comisión redactora del anteproyecto de Código Tributario Municipal

Por varias razones no estamos de acuerdo con estas afirmaciones. En primer lugar la aseveración de que no ha existido problemas es arbitrario, es decir, no parte de ninguna base seria y cierta. El Tribunal puede tener una experiencia respecto a los casos que se han presentado en sus oficinas, pero no respecto de aquéllos que no se han presentado por la imposibilidad física en que se han encontrado los contribuyentes (llamados menores) para poder trasladarse a San José a ejercer sus derechos; además, es de rigor pensar que un monto bajo de impuestos que se discute, no justifique la erogación de ingentes gastos de transporte y mantención -aparte de la obligada asesoría técnica que requerirá- que tendría que hacer para tener acceso al citado Tribunal, y, bajo ningún concepto es admisible que el Estado o municipio, que goza de grandes prerrogativas y potestades, aparte de su poder económico, de termine de oficio una obligación tributaria y que no facilite, dentro del te rritorio donde opera el citado ente, y donde es aplicado al respectivo tributo, los medios para que pueda defenderse o que se estructure un sistema que produciendo efectos similares, le permita al interesado defenderse de aquellas resoluciones que le paran perjuicio.

No todo puede ser negativo. Creemos que sería un gran paso el que se daría en nuestro país si se aprobaran normas aplicables a los tributos municipales. Las que, en nuestro criterio, conforme quedó expuesto, han de estar contenidas en un solo cuerpo legal: el Código Tributario único y de aplicación nacional. Pero aún más, estimamos que entre lo que existe y lo que vendría con el Código Tributario Municipal, sería mil veces mejor la nueva situación aun con el grave inconveniente que apuntamos de la dispersión. Pero de dos

males, el menos peor. Aun cuando no vemos por qué hacer que las cosas nazcan torcidas, si desde un inicio pueden orientarse en el sentido debido; al menos de acuerdo a nuestro modesto criterio. (146)

Volviendo al tema central objeto de esta exposición, reiteramos, que mal se procede cuando se regula en forma diversa las cuestiones análogas o idénticas del procedimiento, lo que no quita fuerza a que exista un procedimiento particular -en cuanto a sus elementos diferenciadores y propios- para cada materia, a los fines que cumpla más idóneamente el fin público respectivo.

4.3.1.3.3.3. Concepto del Procedimiento Administrativo.

Con las ideas expuestas creemos que se tiene una idea bastante clara de lo que es el procedimiento administrativo; pero, a los fines de una mayor precisión, conviene puntualizar cuál es su concepto.

"El procedimiento administrativo -afirma Royo Villanova- consiste en la serie de actuaciones que ha de realizar, en el conjunto de formalidades y trámites que debe observar la Administración Pública para dictar sus acuerdos o resoluciones. El procedimiento es la vía, el camino que ha de seguir

(146) Tampoco nos vamos a hacer cuestión del error en que, en nuestra opinión, se incurre al trasladar la administración de un impuesto nacional -es decir que rige en todo el territorio con idénticas normas aun cuando se refiere a terrenos localizados en los cantones- lo que es relativo si nos percatamos que el hecho generador del impuesto territorial al que estamos aludiendo es la propiedad inmueble, sumando la de los diferentes cantones.

la Administración para llegar a una meta: el acto administrativo." (147)

4.3.1.3.3.4. El formalismo y el formulismo.

Cuando aludimos a un procedimiento, estamos mencionando un cauce formal, un vehículo por el cual han de transcurrir las actuaciones de la administración pública hasta culminar con la emisión del acto y los pasos ulteriores hasta que éste adquiera firmeza.

nes a los fines de aplicar una tarifa mayor a una institución que fomenta y asesora a los municipios. Creemos que las funciones de administración tributaria son extrañas a esa institución y se pierde la ventaja de la información cruzada -cuyas funciones son propias de un Ministerio de Hacienda- con los otros impuestos nacionales. El hecho de que sean las municipalidades las que perciban la mayor parte de la recaudación no tiene importancia al respecto; así lo ha demostrado la experiencia. Creemos que lo que se debe hacer es poner a los municipios en forma más efectiva a colaborar y participar en los procesos de fiscalización tributaria para combatir la evasión y que por esa vía puedan percibir mayores ingresos por concepto del impuesto territorial. En un país tan pequeño como el nuestro -50.900 kilómetros cuadrados- en vez de atomizar la autoridad, se deben concentrar más las tareas; los costos disminuyen y las funciones se especializan; aparte de ello ha de recordarse que los municipios están sensiblemente politizados, situación contraria a los principios que deben informar una buena administración impositiva. Aparte de ello ha de recordarse que la tendencia del catastro multifinallitario -uno de cuyos fines es el fiscal- se encuentra lógicamente situado administrativamente a nivel nacional y a igual nivel debe estar un impuesto con ámbito de aplicación nacional, por más que se refiera a predios localizados en circunscripciones territoriales más reducidas.

(147) El Procedimiento Administrativo como garantía jurídica...etc. ob.

cit., pág. 55. El profesor González Pérez afirma que el procedimiento es un concepto de la Teoría General del Derecho. "Es un concepto de válidez general, aplicable a cada una de las ramas particulares del Derecho. "Entiéndase bien -asevera el citado autor-; no sólo a las ramas del Derecho público, sino también a las del Derecho privado..." Y puntualiza cuando existe procedimiento en una combinación de actos a saber: "a) Que cada uno de los actos combinados conserven íntegramente su individualidad..."; "b) Que la conexión entre los actos radique en la unidad del efecto jurídico..."; y

Siempre han existido temores -y de ellos se apoyan los detractores de la regulación de los procedimientos- de que el procedimiento atente contra la eficacia de la Administración Pública, ya que orienta a esta, en su actividad, dentro de cauces predeterminados que le restan la agilidad que debe tener en su actuación, según, dichos detractores, la mete dentro de una especie de camisa de fuerza.

Alejandro Nieto, refiriéndose al tema con base en la experiencia del Derecho alemán, expresa que el ambiente científico de Alemania no es nada propicio al fomento de la regulación del procedimiento administrativo; agregando que ello no significa que haya unanimidad sobre el particular, pero que dicho parecer es obviamente mayoritario. Y tampoco faltan, en Alemania, argumentos "que apoyan gravemente la tesis de la dificultad, y aun

"c) Que los actos estén vinculados causalmente entre sí, de tal modo que cada uno supone al anterior y el último supone al grupo entero... "De fine el procedimiento, siguiendo a Carnelutti "como el tipo de combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados causalmente entre sí." "... cuando el Estado legisla, juzga o administra, lo hace a través de un procedimiento- Se da así, por tanto, la existencia de un procedimiento legislativo, y no jurisdiccional y otro administrativo, diferenciados entre sí por la función de que son cauce formal." "El procedimiento administrativo será, por tanto, el procedimiento de la función administrativa." (El Procedimiento Administrativo...etc., ob, cit, págs. 55 a 58) Puede así mismo, consultarse a González Navarro, Francisco en su artículo "Procedimiento Administrativo y vía administrativa...etc., ob. cit., pág. 183 y siguientes. Hace la distinción entre procedimiento administrativo y expediente administrativo, Entiende por el primero "una serie de actos heterogéneos emanados de la Administración o del particular y dirigidos a la producción de un acto administrativo adecuado al Ordenamiento Jurídico o, en su caso, a la efectividad de es mismo acto." Y por expediente administrativo lo siguiente: "no es otra cosa que la materialización del procedimiento, el procedimiento hecho papel. El expediente es el resultado que se obtiene de la llamada actividad de constancia. El expediente es un cuerpo de escritos que representa o refleja el desenvolvimiento de las distintas actividades que tienen lugar a lo largo del procedimiento administrativo." (idem,

de la inutilidad, de esta regulación." (148)

Expresa el mismo autor que la postura de Bachof "se basa en los temores... de que la ordenación resulta perjudicial a la eficacia de la Administración, eficacia entendida en beneficio de los ciudadanos, ya que son ellos precisamente los beneficiarios de los servicios administrativos...", agregando Bachof que en los países en donde existe la regulación legal "el funcionario se muestra como paralizado por el deber de tener que atenerse escrupulosamente a los preceptos legales." (149)

Por ello reviste una particular importancia que nos refiramos a la distinción que debe existir entre los conceptos de formalismo y formulismo. Ya que muchas veces la oposición férrea a la regulación del procedimiento,

pág. 184). Sobre la distinción entre Procedimiento administrativo y expediente administrativo nos remitimos a la expresado por Entrena Cuesta, según consta en la nota número 138 del presente capítulo.

(148) El Procedimiento Administrativo en la doctrina...etc., ob. cit. pág. 108.

(149) Idem anterior; páginas 108-109. Para no extendernos sobre un tema tan interesante, pero que tornaría interminable el presente trabajo, agregamos que el propio Nieto explica cómo la Administración alemana está concebida históricamente como estructurada de arriba a abajo, contrario a la inglesa en donde la "administración está al servicio del pueblo" y el pueblo se encarga de controlarla en defensa de sus intereses." (idem pág. 77). Pero, también para no inducir a error, debe agregarse lo que el propio Nieto expresa al manifestar que la administración alemana parte de que para ser eficaz, se exige una excelente reglamentación. "La Administración prusiana-dice este autor- es una de las más ordenancistas prescrita. En este sentido posee el sistema un procedimiento administrativo, se refiere a algo completamente distinto... pero interesa señalar ahora que la esencia del mismo no es la eficacia de la Administración, sino la garantía de los ciudadanos. El ordenancismo del sistema prusiano-alemán tiende exclusivamente a la eficacia..." (idem, pág. 78). Dicho aspecto es el que para nosotros tiene importancia, pero repetimos que, a nuestro juicio, no es incompatible con el objetivo de eficiencia.

tiene su origen en la observación de procedimientos regulados en forma poco técnica o inadecuadamente, mediante la introducción, en fin, de requisitos y exigencias caprichosas, y carentes de fundamento alguno o de muy dudoso asidero científico. La distinción de los conceptos aludidos de formalismo y formulismo, creemos que pone las cosas en su lugar y contribuye a clarificar mejor qué se quiere decir, efectivamente, cuando hablamos de la necesaria regulación del procedimiento administrativo, como efectiva garantía jurídica para los particulares y para la propia Administración pública.

Como bien afirma Bartolomé Fiorini, la norma procedimental, por formal, "es la negación del formulismo, pues niega la importancia de la denominación y el formulismo estéril y vacío, para destacar la vigencia de la norma jurídica. El formalismo procesal instituye la relación jurídica del procedimiento." (150).

Para que no se produzca burla de las pretensiones de los particulares y no haya indefensión, las normas procesales establecen la forma del procedimiento; obedece al cómo se inicia, tramita y termina el procedimiento; y, por ello, su existencia es elemental consecuencia del principio de seguridad jurídica.

Para muchos las formas procesales son un mal -como ha quedado dicho en páginas anteriores-, y para muchos siquiera, son consideradas como un mal necesario.

(150) Manual de Derecho Administrativo, Tomo II, ob. cit., pág. 1002.

Sobre el particular Giuseppe Chiovenda expresa que "aún más grave es el otro inconveniente que las formas llevan consigo; a veces la inobservancia de las formas produce la pérdida del derecho. De otro lado, las formas únicamente hacen posible la precisa determinación del objeto de las controversias: al trazar el camino que las partes deben seguir, sustituyen el orden al desorden, y si este produce retardos, evita retardos mayores; "... Jhering hubo de observar que los pueblos que profesan el verdadero culto de la libertad, sienten instintivamente el valor de las formas como símbolo de ésta. Por tanto, no habría razón para quejarse de las formas que la que tendría -tomo el termino de comparación de un gran filósofo- la paloma para quejarse del aire que disminuye la velocidad de su vuelo, sin darse cuenta que precisamente es aquel aire el que le permite volar." (151)'

La falta de las formas produce incertidumbre, desorden y una gran confusión. Y ellas son necesarias para normar las relaciones jurídicas. Pero una cosa son las formalidades bien concebidas y mejor estructuradas y otra, los adefesios jurídicos que representan las regulaciones engorrosas de un procedimiento con la exigencia de cumplir con ciertos ritos y formulismos. Así las quejas contra las formas pueden encontrar justificación en dicho abuso que se cometería de las formas en una torcida configuración de ellas.

Chiovenda refiriéndose a las formalidades judiciales -que son aplicables a las que deben observarse en el procedimiento administrativo- expresa que la

(151) CHIOVENDA, Giuseppe; Ensayos de Derecho Procesal Civil; E.J.E.A.; Buenos Aires; 11; 1949; página 126.

necesidad de que las formas "estén dispuestas en modo que el pueblo sienta lo más posible su oportunidad y lo menos posible las limitaciones que las mismas ponen a la libertad de obrar para la defensa del derecho. Se quiere, de un lado -agrega el citado procesalista- que las formas sean pocas, simples, rápidas; se quiere, de otro lado, que no quiten nada a la amplia discusión de las razones de las partes; lo ideal está en el justo equilibrio de estas dos exigencias..." (152)

El punto cobra una particular importancia en materia contencioso administrativa, que debe inspirarse en un criterio antiformalista en el sentido de que el juzgador debe procurar, dentro de lo legal, el allanamiento de las partes para que presenten cuantos alegatos y ofrezcan cuantas pruebas sean convenientes para que el Tribunal llegue a conocer el fondo del asunto. Ese criterio espiritualista que inspira las legislaciones gemelas de Costa Rica y España, debe, igualmente, inspirar las formalidades en el procedimiento administrativo, ya que éste constituye el presupuesto necesario para que la vía jurisdiccional entre a conocer las controversias una vez agotada la vía administrativa.

4.3.1.3.3.5. Recapitulación

De lo expresado en esta exposición de carácter general, introductiva, interesa puntualizar algunas ideas básicas.

(152) Idem anterior; pág. 127

En primer término que la regulación del procedimiento administrativo debe ser pleno, es decir, exhaustivo y los institutos jurídicos contenidos en él y los principios en que se inspira, han de ser adecuados al fin de garantizar al particular el derecho de defensa contra los actos que la Administración dicte en uso de sus prerrogativas.

Unicamente regulándose así el procedimiento -y la vía previa administrativa en general- se pueden alcanzar los pretendidos objetivos, que sirven de apoyo a la existencia de la citada vía, como de obligada observancia. A saber: aliviar a la vía jurisdiccional de trabajo; ejercer un control sobre los actos precipitados de los funcionarios inferiores; y garantizar el derecho de defensa a los administrados.

Ha de tenerse, muy claro- y ello es vital a nuestro entender- que la garantía máxima de sumisión de la Administración al Derecho, en relación con el tema de la Justicia Administrativa, se encuentra en la existencia de un procedimiento administrativo dentro del cual se encuentra estructurado un adecuado sistema de recursos y, finalmente, la puerta abierta de la vía jurisdiccional contra todos los actos de la administración.

Que con base en el principio de unificación del procedimiento, sus aspectos generales y de aplicación común, deben estar concentrados en un solo cuerpo legal para evitar confusiones y contradicciones, así como tratamientos diferentes de unas mismas cuestiones, lo que iría en detrimento de su buena aplicación por parte de los funcionarios y en una dificultad adicional para los administrados. Ello sin perjuicio de la existencia de procedimientos particulares, acorde con la especialidad de la materia que

se trata, a los efectos de que cumpla más idóneamente el fin que se persigue con el correspondiente procedimiento.

Finalmente, insistimos de que el procedimiento administrativo debe estar adecuadamente regulado en sus diferentes etapas, con distinción clara entre órganos de gestión y órganos de resolución, según las respectivas funciones que se les encargan; que para garantía de los administrados han de ser distintos, así como para que efectivamente se alivie a los tribunales de trabajo y se ejerza el pregonado control sobre la acción de los funcionarios menores. Procedimiento que, como dice Chiovenda, esté regulado por formas pocas, simples y rápida, aunque las necesarias para que no haya lagunas dentro de un equilibrio entre el objetivo de permitir la más amplia discusión, sin perjuicio de la celeridad por razones de interés público.

Prosiguiendo con esta línea de pensamiento: el procedimiento tributario costarricense -referido a los ámbitos interno, aduanero y municipal -cumple con los requerimientos que en doctrina se exigen para que el procedimiento se constituya en garantía de los intereses legítimos y derechos subjetivos de los administrados?. A esta pregunta se responderá en el curso de la exposición que a continuación se hace, aclarando que respecto a la ausencia de regulación sobre temas que han de encontrarse contenidos en un texto regulador del procedimiento, expresamos que únicamente nos referiremos a aquellos que, a nuestro juicio, son de una particular importancia en función de los derechos de los particulares.

4.3.2. Falta de regulación adecuada de los procedimientos especiales de revisión.

4.3.2.1. Ideas preliminares.

Los actos administrativos, así como los actos jurídicos en general, en línea de principio pueden ser revisados, cuando del cotejo de los hechos y el derecho, que les ha servido de fundamento, con otros nuevos, los efectos que se derivan de dicha operación produzca la modificación de los actos o su desaparición del mundo jurídico. (153)

Pero dicha afirmación general debe matizarse, ya que las cosas no son tan simples. Existen dos polos, siempre en tensión, la libertad y la autoridad. Por un lado la primera garantizada entre otros, por la seguridad y la estabilidad jurídicas; y la segunda que debe velar por el interés público, que se logra a través de la protección "objetiva del Derecho". La solución se encuentra en un punto de equilibrio entre ambos extremos, que, a juicio de Lavilla Alsina, como un movimiento pendular, se logra dicho punto sobre "bases transaccionales." (154)

(153) Sobre el tema seguiremos básicamente la doctrina española, que es la que más se ajusta al derecho administrativo costarricense. Hemos consultado, básicamente, dos excelentes trabajos: "La Revisión de Oficio de los Actos Administrativos" de Landelino Lavilla Alsina; Revista de Administración Pública Nº 34; enero-abril de 1961; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; y "La doctrina de los actos propios y el sistema de lesividad" Eduardo García de Enterría; Revista de Administración Pública Nº 20; mayo-agosto 1956; Instituto de Estudios Políticos; Madrid. Hemos seguido más el primer estudio que el segundo; ya que aquél se produjo cuando la Ley de Procedimiento Administrativo estaba en vigencia, mientras que cuando se publicó el segundo aún la citada Ley no había entrado en vigor.

(154) Idem anterior; pág. 57.

Son dos extremos los que se colocan a los fines de que por sucesivas cesiones, se alcance un punto razonable que tenga presente el interés de los particulares y el de la generalidad, representado por el respeto al Derecho, objetivamente visto. De un lado el principio de que "nadie puede ir contra sus propios actos" y en el otro polo, el de que la "Administración puede revisar libremente sus propios actos." (155) El primero parte, exclusivamente, de los principios de seguridad y estabilidad jurídicas; tiene presente únicamente el interés del administrado; el segundo, asimismo, parte tan solo del interés de la Administración -gestora del interés público-. La combinación de ambos extremos, llevan a una fórmula más razonable: la Administración puede revisar libremente sus propios actos, siempre que no afecte los derechos adquiridos de los particulares, suprimiendo o modificando derechos que había reconocido; así los derechos adquiridos se constituye en el dique de la potestad de revisión de la Administración de sus propios actos.

Pero nuevamente, surge la necesidad de instituir un mecanismo respecto de los actos legítimos, aun cuando afecten los derechos de los particulares. Pero por la necesidad de poner coto a los excesos del poder, e evitar decisiones arbitrarias -en consideración de tales derechos de los administrados- se establece un mecanismo de consulta a órganos externos, previamente a la declaratoria de nulidad o de que se inicie un procedimiento de anulación en la vía jurisdiccional. Así en España la declaratoria de lesividad se rodea de una serie de formalidades, como requisito previo a la demanda de anulación

(155) Idem anterior; págs. 57-58

del acto que se estima lesivo que se interpone ante la autoridad judicial; (156) y la nulidad de pleno derecho, asimismo, requiere de un informe del Consejo de Estado, como medio de proteger los derechos de los particulares; en cuyas diligencias de anulación se le concede audiencia al particular interesado, tanto ante el Departamento ministerial que tramita el expediente respectivo, como ante el Consejo de Estado, pero con prescindencia del órgano jurisdiccional.

Es importante dejar claramente sentado que la revisión del acto administrativo -que, como hemos señalado en otra parte de este trabajo, participa de una presunción iuris tantum de legitimidad -puede ser promovida tanto por el particular, en cuanto que éste es titular de un interés legítimo, o por la propia Administración autora del acto, en cuanto su gestión tiene por finalidad el interés general.

"El acto mediante el que un particular promueve formalmente la revisión de un acto administrativo, impugnándolo, es el recurso. La admisibilidad de un recurso está rígidamente condicionada, sobre todo por la existencia de plazos preclusivos, en razón de las exigencias propias de la estabilidad y la de seguridad jurídica." (157)

(156) Que en lo fundamental coincide con las garantías con que se rodea y trámites que cumple la declaratoria de lesividad en Costa Rica; tema al cual nos referiremos más adelante.

(157) LAVILLA ALSINA, Landelino; La Revisión de Oficio ... etc., ob. cit., pág. 60. El profesor Sáinz de Bujanda a este respecto expresa: "... al concepto de justicia, entendido en un sentido completo, comprende no sólo los medios de impugnación conferidos al contribuyente -y al administrado en general, agregamos nosotros-, sino también las facultades revisoras de que disfruta la Administración para la anulación de sus propios actos..." (RHPH- 16-pág. 11)

Asimismo, la revisión puede ser propiciada e impulsada por la propia Administración. Lo cual se conoce, generalmente, como revisión de oficio; aun cuando como ha insistido el profesor González Pérez en sus lecciones doctorales de Derecho Procesal Administrativo, tal denominación es errónea, ya que muchas veces el procedimiento de revisión se inicia a instancia de parte interesada; según veremos muy brevemente en las líneas siguientes.

Al igual que el profesor González Pérez, por la razón aludida, preferimos utilizar la expresión "Procedimientos especiales de revisión", para aludir a los procedimientos que tienden a modificar o dejar sin efecto los actos administrativos por una vía diferente a la de recurso; es decir, aquellos en los que la Administración es la que impulsa y promueve dicha revisión por encontrar la respectiva actuación contraria al Ordenamiento Jurídico o por ser lesivo a los intereses de la colectividad, de los cuales ella es su gestora. (158)

(158) El profesor González Pérez en sus aludidas lecciones de doctorado, aludió al hecho de que la Ley General de Tributaria española en su Sección primera del Capítulo VIII, que se refiere a la "Revisión de actos en vía administrativa", utiliza apropiadamente la expresión "Procedimientos especiales de revisión", mientras que la "Ley sobre Procedimiento Administrativo" en sus artículos 109 a 112, Título quinto, capítulo primero, alude erróneamente a "Revisión de oficio", ya que, por ejemplo, el citado artículo 109 que se refiere a la declaratoria de nulidad de los actos que incurran en alguna de las violaciones del artículo 47 *ibidem*, expresa que la Administración podrá declarar la nulidad "en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado..." e igual cosa ocurre en tratándose de la rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos, cuyo procedimiento puede iniciarse a instancia de parte interesada, según la jurisprudencia reiteradamente lo ha reconocido.

4.3.2.2. Brevísima alusión a los procedimientos especiales de revisión en España.

Tanto en la Ley de Procedimiento Administrativo, como en la Ley General Tributaria (159), los procedimientos especiales de revisión son cuatro, a saber: 1. La declaración de nulidad de pleno derecho; 2. La declaración de anulabilidad; 3. El proceso de lesividad; y 4. La rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos. (160)

Digamos, desde ya, que la diferencia fundamental entre dichos procedimientos -aparte de las que se dirán- estriba en el hecho de que, a excepción del proceso de lesividad, que se tramita ante la jurisdicción contencio-

(159) La L.G.T. incluye dentro de los procedimientos especiales de revisión el de Devolución de Pagos Indebidos "(artículo 155). Ver al respecto las citadas "Notas de Derecho Financiero, ob., cit. pág. 1062 y el artículo: "Justicia Administrativa y Sistema Tributario" de José Antón Pérez en el que con gran propiedad -en cuya conclusión estamos conformes- expresa lo siguiente: "ciertamente en este precepto no se regula un procedimiento especial de revisión de actos administrativos- aludiendo al artículo 155 que se refiere al procedimiento de devolución de ingresos indebidos -sino en cosas bien distintas. Por un lado, el reconocimiento general del derecho a la devolución de ingresos indebidos, que si no estuviera expresamente previsto en el ordenamiento tributario, sería aplicable por el juego de la teoría civil del enriquecimiento injusto..."; y con mayor precisión -sigue diciendo este autor-, El seminario de Derecho Financiero ha señalado que "también es posible que el ingreso indebido se produzca sin un previo acto administrativo al carácter liquidatorio... En tal caso, el reconocimiento del derecho a la devolución habrá de producirse en vía de gestión tributaria- no, por tanto, en una resolución de un recurso- y con arreglo a un procedimiento declarativo especial, exteriorizado en el expediente al que dé origen el ingreso de que se trate" (Revista de Hacienda Pública Española, Nº 16... ob. cit. págs. 23-24 y Seminario de Derecho Financiero: Notas... ob. cit., págs. 1071 a 1075).

(160) La primera de 17 de julio de 1958, modificada por Ley 164 de 2 de diciembre de 1963; y la segunda de 28 de diciembre de 1963 y disposiciones complementarias posteriores.

so administrativa, los restantes procedimientos -que corresponden a los numerales, 1, 2 y 4 anteriores- son enteramente iniciados, tramitados y finalizados en la vía administrativa, sin perjuicio, obviamente, que una vez que se haya agotado ella, pueda el particular recurrir a la vía jurisdiccional en demanda de justicia.

4.3.2.2.1. Declaración de nulidad de pleno derecho.

En la Ley de Procedimiento Administrativo se encuentra regulada por los artículos 109 y 47; y en la Ley General Tributaria en el 153; con una ligera variante introducida por la segunda, en esencia es idéntica la normativa aplicable a este supuesto de revisión.

La Administración puede en cualquier momento (161) de oficio o a instancia de parte interesada, previo dictamen del Consejo del Estado (162) declarar la nulidad de los actos siguientes: I) Los que sean constitutivos de delito (163); II) Los dictados por órgano manifiestamente incom-

(161) La Ley General Tributaria le atribuye al Ministro de Hacienda la competencia para que declare la nulidad; la Ley de Procedimiento Administrativo, obviamente, por tener una aplicación general la refiere a la Administración, entendiéndose que corresponde al funcionario que se encuentra al más alto nivel en la jerarquía administrativa.

(162) La LPA expresa que el informe del Consejo de Estado debe ser favorable a la declaratoria de nulidad, mientras que la LGT guarda silencio por lo que debe entenderse, asimismo, que el informe ha de ser en el mismo sentido que la LPA por ser ésta de aplicación supletoria de aquella.

(163) Artículo 109 en relación con el 47 a) de la LPA; y artículo 153 a) de la LPA; y artículo 153 a) de la LGT. La primera, agrega y la segunda se aparta, entendemos que por la especialidad de la materia, "y cuyo contenido sea imposible."

petente (164); v III) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. (165)

Es característica típica de este procedimiento de que sean oídos en él, aquellos a cuyo favor reconoció derechos el acto. Y la LGT dispone que puede iniciarse tanto por el Órgano que dictó el acto, como por su superior jerárquico.

4.3.2.2.2. La declaración de anulabilidad..

Se encuentra regulada por el artículo 110-2. de la Ley de Procedimiento Administrativo y por el artículo 154 de la Ley General Tributaria.

La causal común para anular los actos es la de que los mismos infrinjan manifiestamente la ley, y en tal sentido lo haya dictaminado el Consejo de Estado. (166) La LPA agrega que el procedimiento podrá instaurarse en tanto no hayan transcurrido cuatro años desde que los actos fueron dictados. La LGT condiciona la declaratoria en tanto no haya prescrito la acción administrativa.

Asimismo -y creemos que es de la mayor importancia en defensa de los dere

(164) Artículo 109 en relación con el art. 47 A) LPA; y artículo 153 a) LGT

(165) Artículo 109 en relación con el art. 47. c) LPA; y artículo 153.c) LGT.

(166) La LGT no hace alusión a dictamen alguno del Consejo de Estado por lo que se presenta la duda de si se aplica supletoriamente la LPA

chos de los particulares- el artículo 154, b) dispone como causal para que, igualmente, se proceda a revisar, cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración, al dictar el acto objeto de revisión.

4.3.2.2.3. El proceso de lesividad

Las demás anulaciones, cuyas causas sean distintas a las que sirven de apoyo a los supuestos de nulidad de pleno derecho y de anulabilidad, cuando los respectivos actos sean declarativos de derechos, requerirá la previa declaración de lesividad para el interés público y la ulterior impugnación ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En dichos términos lo establecen los artículos 110-1. de la Ley de Procedimiento Administrativo y el artículo 159 de la Ley General Tributaria. (167)

4.3.2.2.4. La rectificación de errores materiales o de hecho y aritméticos.

El artículo 156 de la Ley General Tributaria establece que la Administración rectificará, de oficio o a instancia de parte, los errores materiales o de hecho y los aritméticos, dentro de un plazo de cinco años contados desde

cual es nuestra opinión- o sino tiene aplicación, ya que a diferencia del artículo 153 LGT, el artículo 154 *ibidem* prescindió de este requisito.

(167) El artículo 56 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de España, regula el proceso de lesividad- a los intereses públicos, de carácter económico o de otra naturaleza- cuya declara

de que el acto fue dictado. (168)

4.3.2.2.5. Consideraciones finales sobre los procedimientos de revisión.

Se manifestó en líneas atrás, que el límite normal y consecuente de los principios de seguridad y estabilidad jurídicas, es el de los derechos adquiridos de los particulares, que habían sido creados o reconocidos por un determinado acto administrativo. Pero doctrinariamente se conocen en España dos límites más a la potestad de revisión de la Administración de sus propios actos.

Uno es el de que sea establecido así por una ley especial, lo cual parece, realmente, obvio ; y un segundolímite- que vendría a completar tres- es el de que podrán no ser revisados los actos administrativos que hayan sido confirmados por una sentencia judicial firme

Si bien la Ley de Procedimiento Administrativo no establece nada al respecto, sobre estos dos límites adicionales al comentario de los derechos de los particulares; la Ley General Tributaria sí dispone expresamente en su artículo 158 que no serán "en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme."

ratoria deberá hacerla la Administración dentro del plazo de cuatro años. Sobre el tema del proceso de lesividad volveremos, a los fines de comentar particularmente lo que ocurre en España y Costa Rica en materia tributaria.

(168) Esencialmente en los mismos términos regula este procedimiento el

4.3.2.3. Los procedimientos especiales de revisión en Costa Rica.

En Costa Rica, como hemos afirmado en páginas atrás en forma reiterada, no existe un texto legal de aplicación general a los procedimientos administrativos. Por tal razón debemos examinar -referido al ámbito tributario que interesa a los fines del presente estudio- tres cuerpos legales: el Código Tributario ; el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), integrado por su Reglamento -denominado abreviadamente RECAUCA-; y el Código Municipal. En materia de procedimientos ellos recogen la totalidad de normas procedimentales aplicables a los tributos internos, aduaneros y municipales, respectivamente.

Antes de hacer el análisis de las normas que sobre el particular contienen dichos códigos, conviene dejar sentado lo siguiente, a los fines de clarificar el estado de subdesarrollo en que se encuentra nuestra legislación al respecto.

Ninguno de los citados textos legales contiene una regulación sistemática de los diferentes supuestos de revisión de los actos administrativos, que pueden presentarse -y que a diario se presentan- que requiere una acción de los particulares o de la propia Administración para dejarlos sin efecto. Aisladamente -pero no dentro de una idea sistematizada repetimos- se

el artículo 111 de la Ley de Procedimiento Administrativo, aun cuando no limita a los cinco años el plazo para revisar los respectivos actos, como sí lo hace la LGT; aun cuando el artículo 112 de la LPA establece que las facultades de anulación y revocación en general no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido u otras

regula, muy inidóneamente por cierto, alguno de los casos de revisión que existen en España y a los cuales hemos hecho referencia en los puntos anteriores.

Incluso, manifestamos, que el proceso de lesividad que se encuentra regulado en nuestra Ley Reguladora de La Jurisdicción Contencioso Administrativa, encuentra, siquiera, una lejana referencia a dichos códigos, como si no tuviera que ver nada con los procedimientos que en ellos se regulan; cuando ocurre, exactamente, lo contrario.

No nos queda más que aceptar, sin rodeos, que la materia no se encuentra plena y adecuadamente regulada, como creemos, e insistimos, que debe regularse un procedimiento administrativo para que cumpla los fines que se supone que ha de perseguir. Tanto por el interés general que se encuentra comprometido en ellos, como por el particular de los administrados en razón de sus derechos y del principio de seguridad jurídica.

Ya aludiremos, y defenderemos la tesis, de que la regulación adecuada y exhaustiva de los procedimientos especiales de revisión, interesa, igualmente, a los particulares, quienes por diversas razones pueden verse imposibilitados dentro de los plazos normales de impugnación de interponer los correspondientes recursos e interesa que, a simismo, tengan una nueva oportunidad, principalmente, en aquellos supuestos en los que existe

circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, al derecho de los particulares o las leyes; artículo que ha dado lugar a muchas interpretaciones y controversias, pero que no aludimos a ellas porque sería, alejarnos mucho del tema central objeto de exposición.-

una evidente violación del Ordenamiento Jurídico o cuando los hechos que fundamentan la decisión de la Administración, no coincide con los verdaderos.

Aparte de lo anterior, creemos, asimismo, que por razones de seguridad jurídica conviene que el particular tenga la certeza que un acto administrativo que le reconoce un derecho, sea mantenido, por ejemplo, en lo fundamental, posibilitándosele el medio para que se corrijan errores materiales o de hecho y aritméticos que pueden existir en el mismo, que no pueden llevar a invalidarlo en su totalidad. Al particular puede interesarle que un determinado acto que suscita dudas de legalidad, se llegue a definir en cuanto al extremo indicado, antes de que él, a partir del citado acto, realice determinadas acciones económicas, que si se declara lesivo o nulo al acto con posterioridad a ellas puede colocarlo en una posición ruinoso; es decir, una razón elemental de seguridad jurídica exige que los procedimientos especiales de revisión se encuentren debida y plenamente regulados por la legislación aplicable a los procedimientos administrativos.

Con las observaciones hechas, nos referiremos a aquellas normas aisladas -que repetimos no se encuentran incorporadas en un sistema de revisión integral- contenidas en los tres códigos aludidos. Aunque, como veremos, sí existe un procedimiento de revisión común a todas las materias reguladas por esos cuerpos legales: el proceso de lesividad; aunque, en nuestro criterio, no regulado en forma tal que, no haya duda, sobre su aplicación a determinadas supuestos, como el referente a los actos dictados por el

Tribunal Fiscal Administrativo, extremo al cual aludiremos más adelante,

4.3.2.3.1. Los procedimientos especiales de revisión en el Código Tributario.

Comenzamos por afirmar que el Código Tributario costarricense, no contiene una regulación general, aplicable a todos los actos de la Administración Tributaria, sobre los procedimientos especiales de revisión; pero, aún más, el único supuesto -que se refiere exclusivamente a la determinación de la obligación tributaria- no comprende todos los actos de la citada Administración, sino a una parte de ellos; y que es regulada, como se verá, no sobre los diferentes extremos sobre los que versó el acto, sino sobre los nuevos no considerados y advertidos en la resolución precedente.

El artículo 121 del citado Código, establece que la resolución que determine la obligación tributaria, una vez firme, sólo puede ser modificada en contra del contribuyente o responsable, cuando la resolución contenga una determinación impositiva parcial referida a los ajustes que no hayan sido impugnados por el contribuyente o responsable, o que habiéndolo sido, la impugnación haya sido acentada por la Administración Tributaria.

En estos casos -sigue diciendo el artículo 121- citado- en la resolución debe dejarse expresa constancia del carácter parcial de la determinación y definirse los aspectos que han sido objeto de la misma, por lo que en lo futuro sólo pueden ser modificados aquellos aspectos no considerados

expresamente en la determinación ya hecha.

Como puede observarse, este procedimiento de revisión se encuentra instaurado exclusivamente en favor de la Administración; es decir, únicamente se echará mano de él por parte de la Administración Tributaria, cuando la resolución se modifique en contra del contribuyente o responsable. Pero ese privilegio adicional de la Administración -y correlativamente al estrangulamiento aun mayor del particular, al no facultarse a la misma para que modifique la resolución cuando es en favor del contribuyente- se acentúa aún más, ya que se faculta a la Administración "motu proprio" y sin ningún tipo de garantías en favor del particular (169)- para que modifique la resolución firme, sobre extremos que ya han sido debatidos al ser impugnados por el contribuyente o responsable y aceptados por la Administración. Ello confirma aún más la posición en que se encuentra la Administración: únicamente se le protege al particular respecto a lo que ha sido objeto de discusión, pero a condición de que la Administración, se haya opuesto a la pretensión del contribuyente o responsable: va que si ha aceptado como buena la razón de éste, allanándose a su impugnación, entonces tiene el derecho la citada Administración, de volver sobre sus propios actos que han declarado o reconocido un derecho al particular.

Así en Costa Rica, no sólo no se regula adecuadamente los procedimientos especiales de revisión, sino que el único caso que existe -sin que se den los

(169) Observamos que no existe ningún informe de algún otro órgano -como en España se da con relación al Consejo de Estado-, especialmente tratándose de la resolución que recae modificando una resolución firme sobre un extremo que ha sido aceptado por la Administración al haberlo impugnado al interesado.

supuestos que deben mediar para que la Administración quede facultada para revisar-, se da en favor de ésta, para acentuar sus privilegios y para lesionar, eventualmente, los derechos de los particulares, que debería -como ocurre en España- constituir un freno a la libre revisibilidad de sus propios actos por parte de la Administración. Aun cuando no existe indefensión, ya que procedería el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra la resolución que llegare a dictarse con fundamento en el artículo 147 en relación con el 141 del Código Tributario.

Nos parece lógico que aquellos aspectos que no hayan sido objeto de discusión en la vía administrativa, pueda sobre nuevos extremos la Administración Tributaria proceder a determinar la obligación tributaria por el conocimiento de nuevos hechos o circunstancias. Pero nos resistimos a aceptar que únicamente esa potestad la tenga en favor de sus derechos y no, también, a favor de aquéllos de los interesados; tampoco podemos admitir, que la Administración vuelva sobre sus propios pasos, cuando ha aceptado la impugnación del contribuyente o responsable. Creemos que en este último caso lo que procedería sería la declaratoria de lesividad de sus propios actos, como requisito previo a la demanda de nulidad de los mismos en la vía jurisdiccional, ya que ha surgido un derecho en favor del particular, que ha de ser límite a la acción libre de la Administración para revisar sus actos.

Aparte de este caso de revisión no existe ninguna regulación más, contenida en el citado Código Tributario, con la salvedad, que ya adelantamos,

del proceso de lesividad al cual aludiremos por separado, que procede contra los actos de la Administración Tributaria, excepto con relación al supuesto regulado por el artículo 121 ibídem, al que hemos hecho alusión.

4.3.2.3.2. Los procedimientos Especiales de Revisión en la legislación aduanera.

Únicamente regula, inadecuadamente en nuestro criterio, la legislación aduanera costarricense, un solo supuesto de revisión: la rectificación de errores.

El artículo 180 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) establece que no se admitirá ninguna reclamación contra el Fisco, derivada de liquidaciones daduaneras erróneas que hayan dado lugar al pago de sumas mayores a las legalmente aplicables por concepto de derechos, tasas, multas u otros cargos, aduaneros, cuando dichas reclamaciones sean presentadas después de los treinta días posteriores a la notificación de la cancelación de la suma adeudada, según la liquidación hecha. (170).

De la citada norma podemos sacar las siguientes conclusiones. En primer término que no regula el caso o supuesto de error aritmético en contra de

(170) Asimismo el PECAUCA en su Sección 12.05 establece que las reclamaciones originadas en errores en el peso, medida o cantidad de las mercancías importadas, podrá plantearse, únicamente, mientras las mercancías no hayan salido del recinto aduanero. Parece lógica esta disposición, excepto que pueda originarse la diferencia de peso, por ejemplo, en el mal funcionamiento de las pesas de las aduanas extremo que no puede verificarse

los intereses de la Aduana, aun cuando lo que hacen en la práctica las aduanas es proceder a cargar en la cuenta corriente de la Agencia Aduanal a través de la cual se tramitó el desalmacenaje, la diferencia correspondiente. Tampoco regula otros supuestos de errores de hecho materiales en que pueden incurrirse en el procedimiento de aforo de las mercancías.(171) Y, finalmente, observamos que el plazo de treinta días que se concede al particular es demasiado exiguo, tratándose de errores cometidos por la Administración aduanera en su contra. Paradójicamente no se establece, siguiendo el mismo principio aplicable al particular, que los errores en su favor prescriben, igualmente, a los treinta días. Nuevamente estamos en presencia de un trato desigual entre la Administración y el particular, que agrega un privilegio más a la primera.

A las normas generales sobre el procedo de lesividad aplicables a la materia, en virtud de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, no se alude en la legislación aduanera; tampoco a otras formas de revisión de los actos.

verificarse hasta que no se haga uso de otro instrumento fuera de ellas.

(171) El aforo comprende, según el artículo 90 del CAUCA, las siguientes operaciones aduaneras: inspección de la mercancía; se examen; su reconocimiento y clasificación conforme al arancel; su evaluación; peso; medición o cuantía; la fijación del tipo de gravamen; y la liquidación de los derechos aduaneros; multas; y demás recargos aplicables.-

4.3.2.3.3. Los procedimientos especiales de revisión en el ámbito municipal.

La actuación de los municipios en materia tributaria -como de otra naturaleza, va que la legislación aplicable no contiene normas especiales en lo tributario o en otras materias -se materializa a través de acuerdos y actos en general. Los primeros son aquellos que toma el Concejo Municipal en uso de sus atribuciones legales (172) Y los actos restantes, o actos en general como convencionalmente los hemos llamado, son aquellas decisiones tomadas por los funcionarios dependientes directamente del citado Concejo, (173) cuyos efectos no se interrumpen por la interposición de los recursos de revocatoria y apelación que contra ellos procede por razones de ilegalidad o inoportunidad, sin perjuicio de que el Concejo como primera providencia ordene la suspensión dicha al recibir la apelación; y las decisiones de los funcionarios no dependientes directamente del Concejo, que tendrán los recursos de revocatoria y de apelación ante el ejecutivo municipal y cuya impugnación produce, automáticamente, la suspensión de los efectos de los respectivos actos.

Los particulares se encuentran legitimados -a condición de que sean interesados -para establecer el recurso extraordinario de revisión, que procede contra los acuerdos del Concejo Municipal (174), cuando la apela-

(172) Las señaladas por el artículo 21 del Código Municipal

(173) Artículo 178, párrafo primero. ibídem

(174) Párrafo segundo del artículo 171. ibídem.

ción no hubiere sido intermuesta en tiempo y siempre que no hubiere transcurrido diez años después de tomado el respectivo acuerdo y que el acto no hubiere agotado todos sus efectos. (175)

Asimismo, se encuentran legitimados los particulares para interponer el recurso de revisión, contra los actos que no emanen del Concejo -excento en materia laboral- cuando no se hubiere establecido oportunamente los recursos correspondientes, siempre que no hubiere transcurrido cinco años de dictado el respectivo acto y éste no hubiere agotado totalmente sus efectos.

El motivo en que debe fundarse uno y otro es el de nulidad absoluta. Requiriendo en el supuesto de los acuerdos del Concejo del dictamen vinculante de la Contraloría General de la República, que necesariamente debe obtenerse previo a la declaratoria de nulidad. Y en cuanto a los demás actos -sea, los distintos a los acuerdos del Concejo- deberán interponerse ante éste la revisión, trámite que no requiere declaratoria alguna, como el caso de los acuerdos, de la Contraloría General de la República.

Conviene resaltar el hecho de que ni el supuesto de los acuerdos, ni en el de los demás actos en general, el Código Municipal establece las causales que constituyen nulidad absoluta, por lo que se debe estar a lo que establece la legislación civil- en defecto de un Código o Ley General sobre el Procedimiento Administrativo- y a la interpretación que en cada

(175) Párrafo primero del artículo 175 ibídem.

caso se dé, cuando se declare la nulidad en vía de revisión, a solicitud de parte, se trata.

De lo anterior podemos concluir lo siguiente: primero, que la revisión en vía administrativa municipal, únicamente procede a solicitud de parte y por el motivo de nulidad absoluta, sin que se definan cuáles son los casos que ésta comprende; y, segundo, como corolario de lo anterior, la revisión no procede de oficio, ni por motivos que sean distintos a la nulidad absoluta como los de nulidad relativa, errores de hecho o materiales o aritméticos, respecto a cuyos casos únicamente podrán los particulares impugnarlos haciendo uso de los recursos corrientes que se dan. Transcurrido el tiempo para interponerlos sin que se recurra no los faculta para solicitar la revisión extraordinaria.

A nuestro juicio los procedimientos especiales de revisión en materia municipal, no se encuentran adecuadamente regulados; comprendiendo todos los casos que se pueden presentar, que conviene tanto al interesado como a la propia Administración -por seguridad jurídica e interés público- que se lleguen a definir situaciones anormales, que surgen de los acuerdos o de los actos, que pueden invalidar total o parcialmente las respectivas decisiones.

Por otra parte si la revisión se ha establecido como un recurso extraordinario en favor del particular, después de transcurrido el plazo para alegarla en vía de recurso de revocatoria y apelación, debió al menos regularse bien dicho recurso, indicándose con una cierta precisión cuáles son las

causales que comprende la nulidad absoluta, para que los interesados sepan, con un margen razonable de certeza, a qué atenerse.

4.3.2.4. El proceso de lesividad y el procedimiento especial de impugnación en materia tributaria, a cargo de la Administración, en España y en Costa Rica.

4.3.2.4.1. Ideas previas generales.

En protección de los derechos de los particulares, la presunción de legalidad de los actos administrativos -incluyendo los de naturaleza tributaria, lógicamente se ve modificada, al prohibírsele a la Administración- excento en los casos a que se ha hecho referencia, particularmente existentes en el derecho español- anular sus propios actos declaratorios de derechos, sin que los considere lesivos al interés público y comparezca, luego, en calidad de demandante, en la vía contencioso administrativa, a pedir sean anulados.(176)

De lo expresado se deduce que existen dos etapas perfectamente identificables: una administrativa y la otra judicial. La primera se refiere a la declaratoria de lesividad y la segunda al proceso en sí.

(176) Ver entre otros a Sánchez Agesta, Luis; Estado de Derecho y Ordenamiento Tributario... etc., ob. cit.- pág. 158. El profesor García de Enterría refiriéndose a si el recurso de lesividad constituye o no un privilegio de la Administración, afirma "... el recurso de lesividad no contiene ningún privilegio para la Administración, sino que, por el contrario, implica un verdadero despojo de una cualidad esencial de su status y

4.3.2.4.2. Declaratoria de lesividad.

4.3.2.4.2.1. Concepto.

Las Leyes de la jurisdicción contencioso administrativa de España y Costa Rica de 1956 la del primer país y de 1966 la del segundo- disponen en esencia que "cuando la propia Administración autora de algún acto ("declarativo de derechos" puntualiza la de Costa Rica y así se sobreentiende en la española) pretendiere demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa su anulación, deberá previamente declararlo lesivo a los intereses públicos, de carácter económico o de otra naturaleza, en el plazo de cuatro años, a contar de la fecha en que hubiere sido dictado. (177)

Exigencia de la previa declaratoria que se repite, en cuanto a España, por los artículos 116 de la Ley de Procedimiento Administrativo y 159 de la Ley General Tributaria; y en cuanto a Costa Rica, por ninguna otra ley- aparte de la citada de la Jurisdicción Contencioso Administrativa la establece, aunque no por ello deja de aplicarse a todos los actos de la Administración Pública.

Puede definirse la declaración de lesividad, con base en los preceptos legales citados, siguiendo a Martín Delgado, "como un acto administrativo discrecional mediante el cual la Administración declara un acto suyo

la reducción de la misma a un régimen inferior al de los actos propios, inferior todavía al que correspondería en el sistema de derecho privado a los simples particulares."

(177) Artículo 56-1 de la Ley española y 35-1 de la costarricense.

anterior, generador de derechos en favor de terceros, es lesivo a sus intereses." (178)

4.3.2.4.2.2. Naturaleza Jurídica

La naturaleza jurídica de la declaración de lesividad es doble: administrativa y procesal.

Sin entrar en mayores consideraciones expresemos que la declaración de lesividad es un acto administrativo (sobre lo que no hay discusión) de carácter discrecional (extremo sobre el que existe debate). La discrecionalidad de la Administración estriba en el hecho de que puede o no acordar la aludida declaratoria, cosa diferente es la vinculación que existe por parte de la administración al procedimiento que la regula, una vez que se inclina por la declaratoria. De la discrecionalidad del acto deviene una consecuencia importante; a saber, que los interesados no pueden impugnarlos "porque nada preguzga; únicamente autoriza la vía jurisdiccional." (179)

Asimismo -aparte de la naturaleza jurídico-administrativa expresada- la declaración de lesividad tiene una naturaleza jurídico procesal, presentándose "como un requisito inexcusable para que la Administración pueda acudir a los Tribunales Contencioso Administrativo a fin de que se declare lesivo un acto suyo con la consiguiente anulación del mismo." (180) Llegán-

(178) MARTIN DELGADO, José María; El Procedimiento de la Declaración de Lesividad; Revista de Hacienda Pública Española Nº16;1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.

(179) MARTIN DELGADO, José María; El Procedimiento de Declaración...etc. ob., cit. pág. 286

(180) Idem anterior, pág. 288.

dose a la conclusión, por parte de Martín Delgado, que a nosotros nos parece correcta, que ella es un presupuesto de procedibilidad o condición procesal, y no, una condición de la acción, ya que la declaración de lesividad no viene a prejuzgar sobre la cualidad de lesivo del acto en cuestión, sino que, únicamente, posibilita al Tribunal que se pronuncie sobre el fondo en forma favorable o desfavorable. (181)

4.3.2.4.2.3. Fundamento.

Sinteticemos el pensamiento dominante sobre el fundamento de la declaración de lesividad -que es común al entero proceso-, diciendo que en base a los principios de seguridad jurídica y presunción de legalidad de los actos, aceptando la posibilidad de que la Administración accione contra sus propios actos (182), deben arbitrarse medidas suficientes que, en protección de los derechos que ellos reconocen, tiendan a la comprobación efectiva de la lesión que constituye la causa por la cual se pretende anular el correspondiente acto.

Como se dijo en líneas atrás, si bien la declaratoria no significa una sentencia favorable en anulación del acto por tenerse por comprobada la lesividad, lo cierto es que el procedimiento de declaración se rodea de

(181) Idem anteriores, págs. 288-289.

(182) De ahí que la doctrina de los actos propios representada por el axioma "venire contra factum proprium non valet" que se ha tenido como fundamento del recurso de lesividad, cómo lo demuestra calificadamente el profesor García de Enterría, es todo lo contrario (Ver el tantas veces cita

adecuadas garantías a los fines de que el acto que recaiga considerando lesivo el acto en cuestión, se encuentre apoyado en razonables motivos que hacen presumir el acto como lesivo a los intereses del Estado; ello por razones de seguridad jurídica y por los eventuales perjuicios que la respectiva acción produce a los intereses públicos. (183)

4.3.2.4.3. Proceso de Lesividad.

4.3.2.4.3.1. Concepto.

El proceso de lesividad -dice el profesor González Pérez- "es aquel proceso administrativo especial cuyo objeto es la pretensión deducida por una entidad pública en relación a un acto de la misma." (184)

Una peculiaridad de este proceso administrativo, está representado por el hecho de que la Administración se presenta como actora, ante la jurisdicción contenciosa administrativa, demandando ella misma, la anulación de un acto propio que lo ha declarado lesivo a los intereses públicos.

4.3.2.4.3.2. Naturaleza Jurídica.

El profesor González Pérez concreta en tres caracteres la naturaleza jurídica del proceso, que nosotros resumimos así: a) Es un proceso; debido

do artículo "La doctrina de los actos propios y el sistema de lesividad; Revista de Administración Pública Nº 20; ob. cit.)

(183) MARTIN DELGADO, Jose María; El Procedimiento...etc. ob. cit, pág.290

(184) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Proceso de Lesividad; Revista de Administra

a que en él interviene un órgano jurisdiccional; b) Es un proceso especial, ya que es la propia entidad actora del acto, quien solicita su anulación; c) Al existir algunos supuestos en que una entidad pública esté imposibilitada para que anule sus propios actos, se ha arbitrado el proceso para que, previo cumplimiento de un procedimiento, pueda lograr el mismo objetivo de dejarlo sin efecto y validez alguna. (185)

4.3.2.4.3.3. Fundamento

El proceso de lesividad viene a constituir una excención a dos principios del Derecho Administrativo: por un lado al de actuar por sí las pretensiones por parte de la Administración fundado en el interés público; y -en consideración de los particulares- al de revocabilidad de los actos, que tiene la excepción que no procede ella, cuando los respectivos actos son declarativos de derechos en favor de aquéllos.

A los fines de no extendernos más en esta exposición, dejamos apuntado que existen dos posiciones extremas al respecto que niegan todo fundamento. Una apoyada en la imposibilidad de volver sobre los actos propios por seguridad jurídica; y la otra que critica la excención que se establece al régimen administrativo que obliga a la Administración a "acudir" a la vía procesal para lograr la anulación de sus propios actos declaratorios de derechos". "... Porque el famoso principio "venire contra factum proprium

ción Pública Nº 25; enero-abril 1958; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 128."

(185) Idem pág. anterior, pág. 128.-

non valet" únicamente tiene aplicación cuando se trata de actos jurídicamente eficaces, que tienen eficacia obligatoria, y el llamado "recurso de lesividad" presupone actos administrativos ineficaces, por lo que la posibilidad de que su autor reaccione contra los mismos está definida por el concepto mismo de la ineficacia..." (186)

El profesor González Pérez estima que lo que interesa es buscar un sistema que garantice, adecuadamente, los derechos de los particulares, sin que constituya un obstáculo para una buena Administración, por lo que debe comenzarse por distinguir "los supuestos de ineficacia de los actos administrativos, según que el acto sea válido o inválido." (187)

Podemos concluir que el fundamento de este proceso -al igual que la declaración de lesividad, como ya adelantamos- se encuentra en el interés público comprometido y en la garantía para el particular favorecido por un acto, que del respectivo derecho no se le privará hasta tanto no venga una sentencia judicial firme que lo declare nulo.

Aun cuando expresemos nuestra reserva de que si debe concurrir una infranción al Ordenamiento Jurídico, para considerar que un acto es lesivo al interés público, entonces llegamos a la misma conclusión que el profesor García de Enterría en el sentido de que el acto es nulo por ineficaz. Ello

(186) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús; El Proceso de Lesividad; ob. cit. pág. 129-130. La primera posición es la de Fernández Momillo y la segunda la del profesor García de Enterría a la cual ya hemos aludido, según el profesor González Pérez. De acuerdo con la tesis de García de Enterría, el fundamento del proceso no se encuentra en el principio de los actos propios.

(187) GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús; El Proceso... ob. cit., págs. 130-131.

en línea teórica: pero obrando con un sentido pragmático, a no dudar para una mayor estabilidad del particular en sus derechos y para evitar abusos en que ese ~~incurriría~~, que no pueden fácilmente resarcirse en sus totales perjuicios-, resulta una mayor garantía para el administrado, que cuando la violación no es evidente del Ordenamiento Jurídico debe la Administración demandar en la jurisdicción contencioso administrativa su anulación. (188)

4.3.2.4.4. El procedimiento de impugnación a cargo de la Administración Tributaria y el proceso de lesividad.

4.3.2.4.4.1. En España.

Con base en los apartados c) y d) del artículo 166 de la Ley General Tributaria, el Interventor General de la Administración del Estado -o quienes por delegación ejerzan sus funciones-; así como los directores generales del Ministerio de Hacienda, a quienes corresponda la materia respectiva sobre la que verse la reclamación -mediante la interposición de los recursos de alzada ordinarios o extraordinarios- podrán impugnar en vía económica administrativa los actos de gestión tributaria, dentro de los respectivos plazos que al efecto fijan los reglamentos aplicables.

Es decir, la vía del recurso económico-administrativo, se encuentra orga

(188) Insistimos aquí en destacar que en Costa Rica no existen los pro

nizada en España para que acudan a ella tanto los particulares interesados (189), como la propia Administración Tributaria, representada en su más alto nivel. Es comprensible dicho orden de cosas en función de la regionalización de la citada administración, que a los fines de que ella ejerza una efectiva vigilancia sobre las actuaciones de los funcionarios inferiores, se ha arbitrado el recurso citado en favor, asimismo, de la Administración.

Pero lo que sí pareciera una superposición de instituciones de revisión en favor de la Administración es la existencia del artículo 159 de la propia Ley General Tributaria. Como se vió, éste dispone que aparte de los casos previstos en los artículos 153 al 156 (190) la Administración Tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derechos, sino previamente, declarándolos lesivos al interés público y, posteriormente, impugnándolos en la vía contencioso administrativa.

Qué objeto puede tener, ciertamente, el recurso de lesividad respecto de los actos de gestión tributaria, si la Administración se encuentra legitimada para impugnarlos en la vía económico administrativa?

Con gran tino -como él suele hacerlo- el profesor Sáinz de Bujanda so-

cedimientos especiales de revisión actuables de oficio, procediendo únicamente la posibilidad de anulación de los actos, cuando éstos son declarativos de derechos en favor de los administrados, utilizando el procedimiento de lesividad.

(189) Incisos a) y b) del citado artículo 166 de la LGT.

(190) Es decir: la nulidad de pleno derecho; la anulabilidad; la corrección de errores materiales o de hecho y aritméticos; y el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

bre el particular expresa: "... en rigor, dado el ensanchamiento creciente de las facultades administrativas en punto a la anulación de oficio de sus propios actos, la hipótesis en las que será necesario acudir a la vía judicial se han restringido en términos extremados... Tengo la impresión de que en la esfera estatal sólo contra las resoluciones del Tribunal Económico Central tendría, en su caso, la Administración necesidad de acudir al trámite de previa declaración de lesividad para impugnar sus propios actos. Pero si esto es así, sería útil establecer la línea divisoria precisa entre la esfera en que pueden desenvolverse las facultades revisoras y aquella otra en la que la Administración ha de acudir a la impugnación de sus actos en vía judicial. En tal sentido, es claro que la doctrina debe esforzarse por esclarecer, dándoles un contenido más concreto, las normas que se contienen en el artículo 159 de la Ley General Tributaria."

(191)

Sin que en forma alguna pretendamos modificar lo expresado por el profesor Sáinz de Bujanda, agregamos a lo expresado por él de que quizá la única razón para que subsista el proceso de lesividad -aparte de la indicada por el citado autor, respecto a los actos del Tribunal Económico Central

(192) -radica en el plazo más extenso que se concede a la Administración

(191) SAINZ DE BUJANDA, Fernando; "Presentación" a los temas sobre "Justicia Administrativa Tributaria", contenida en la Revista Hacienda Pública Española Nº 16; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; 1972; págs. 12-13. Un amplio comentario, también puede encontrarse, sobre el particular, en el Tratado de Derecho Administrativo; Vol. III; Instituto de Estudios Políticos; 1963, págs. 13-14 del profesor Fernando Garrido Falla.

(192) A lo cual nos referiremos nuevamente, cuando aludamos a la legislación costarricense.

para que declare lesivos los respectivos actos -que como se ha expresado es de cuatro años-. mientras que para impugnar los actos de gestión tributaria en vía económico administrativa los plazos son sustancialmente más reducidos. Y, a nuestro juicio, la superposición de dos vías que tienden exactamente a alcanzar el mismo fin, -sea anular el respectivo acto administrativo-tributario-, incorporados en el Ordenamiento Jurídico, y arbitrados en favor de la Administración, constituye un verdadero privilegio en favor de ésta; ya que si ella deja transcurrir el plazo breve -el mismo que rige para el particular- para recurrir el acto en vía económico administrativa, todavía le queda la posibilidad -dentro del amplisi mo plazo de cuatro años- de declararlo lesivo a los intereses públicos y propugnar su anulación en la jurisdicción contencioso administrativa.

Antón Pérez, por su parte, ha estimado que la declaración del artículo 159 de la LGT -en relación con el artículo 166 ibídem- se debe a un olvido de ella, al expresar: "La Ley General Tributaria no tiene en cuenta en este artículo que, más adelante, en el 166, legitima a ciertos órganos de la Administración Financiera (Interventor y Directores Generales) para interponer reclamaciones económico administrativas, olvidando así, por recordar un principio válido en el Derecho Administrativo, una de las características especiales de la Administración Tributaria en el campo de la Justicia Administrativa." (193)

(193) ANTON PEREZ, José; Justicia Administrativa y Sistema Tributario ...etc., ob. cit., pág. 24. En las "Notas de Derecho Financiero" se expresa en un sentido similar que: "..., no es correcta la fórmula empleada en el artículo 159 de la Ley General, que constituye, sin duda,

Concluimos manifestando que, sea por error o por olvido, la existencia de los artículos 159 y 166 -como están hoy redactados- obliga, como expresa el profesor Sáinz de Bujanda, a que se les dé un contenido más concreto, a través de la tarea esclarecedora de la doctrina. En tanto ese orden de cosas subsista, en nuestro criterio, la Administración cuenta con un privilegio adicional -al del proceso de lesividad- ya que tiene dos vías para procurar la anulación de sus propios actos, situación en la que no se encuentra el particular y que por ser desigual, precisamente constituye a nuestro juicio un evidente privilegio. Creemos, al igual que el profesor Sáinz de Bujanda, que en la práctica el proceso de lesividad en materia tributaria, tendrá razón de ser, principalmente, con relación a los actos del Tribunal Económico Central; posibilidad ésta que, adelantamos, no nos parece conveniente para los intereses del particular por la reiterada inseguridad en que lo mantiene, no obstante haber tomado la Administración toda clase de precauciones para que los actos que agotan la vía administrativa se ajusten al Ordenamiento Jurídico, organizando tribunales especializados en la cúspide de dicha vía, que presumiblemente han de ser garantía de acierto y eficiencia. Sobre el punto volveremos más adelante, como expresamos en líneas atrás.

una reproducción de la norma contenida en el artículo 110, apartado 2, de la Ley de Procedimiento. No se ha tenido en cuenta, al reproducir el precepto, que precisamente en el ámbito tributario existe, fuera de los casos de revisión de oficio, una vía especial de revisión por medio de recurso (la vía económico administrativa) que no requiere la previa declaración de lesividad, precisamente porque se estima, con razón, que esa vía especial de revisión aparece encuadrada dentro del área de las funciones administrativas de aplicación del tributo..." (Seminario de Derecho Financiero; ob. cit.; págs. 1061-1062).

Con todo ha de quedar claro que nuestra crítica no va enderezada al proceso de lesividad en sí, sin más consideraciones, ni enmarcado dentro de una problemática concreta. Nuestra crítica se basa en las particularidades que ofrece la materia tributaria en la que, como hemos dejado expuesto, se superpone una prerrogativa de la Administración (la del proceso de lesividad) a otra (la del ejercicio del recurso como cualquier interesado)

4.3.2.4.4.2. En Costa Rica.

Unicamente con relación a la tributación interna en Costa Rica, existen normas que regulan la impugnación de actos administrativos en cuyo procedimiento figura la Administración como actora. Los códigos aduanero y municipal no admiten dicha posibilidad.

Con anterioridad a la entrada en vigencia del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) de 1971, la Administración sólo podía iniciar la revisión de sus propios actos creadores de derechos en favor de los particulares, mediante la instauración del proceso de lesividad, previa declaración de lesividad de los intereses económicos o de otra naturaleza de los mismos.

Se dio el caso, incluso, que el Ministerio de Hacienda utilizara la vía del recurso de lesividad con relación a las resoluciones del Tribunal Fis

cal Administrativo (194); posibilidad que, como quedó visto, existe claramente establecido en España por la Ley General Tributaria en su artículo 159.

Originalmente el proceso de lesividad, partiendo de su fundamento, se instauró como medio de proteger a la Administración Pública de decisiones de funcionarios inferiores, que pudiendo proceder precipitadamente -o erróneamente, que es factible en toda obra humana- podían comprometer los intereses de la generalidad por los que la citada Administración, por definición, está llamada a velar y gestionar. Aparte de constituir un medio -cuando los respectivos actos sean creadores de derechos a favor de los administrados- para proteger a los particulares en sus derechos por una razón elemental de seguridad jurídica. Y aún hoy día participa de ese fundamento; pero a nuestro entender -y no hemos encontrado ninguna literatura jurídica en sentido opuesto- se tuvo en mente siempre a los actos emanados, por órganos de la Administración unipersonales. Pero ocurre que en la actualidad asistimos a una corriente de pensamiento, que va teniendo cada vez mayor aceptación en las legislaciones de los países, que propicia el establecimiento -al menos en materia tributaria- de tribunales colegiados, que funcionan a nivel administrativo, como última etapa que ha de cumplirse en la vía previa administrativa.

(194) Equivalente al Tribunal Económico Administrativo Central español.

No será, acaso, en cierta forma una burla para el administrado, a quien se le obliga a agotar una vía (la recordada regla de la decisión previa a la cual nos hemos referido con un mayor detenimiento en páginas atrás) e incluso, se le obliga a comparecer ante un Tribunal económico administrativo, el cual, por lo general, está rodeado en su organización y funcionamiento de ciertas garantías, que tienden a independizarlo si, en definitiva, cuando el contribuyente logra satisfacer sus pretensiones a ese nivel, la Administración se reserva el derecho de provocar la anulación del acto por estimarlo lesivo a los intereses del Estado? No será, como expresamos en líneas atrás dicha actitud, una burla, una manifestación de prepotencia de la Administración, que no admite equivocarse y que causa serios perjuicios al administrado, representados por el costo de tiempo y de dinero que utiliza para ejercer su derecho -cuya vía, por otra parte, se ha establecido en forma preceptiva-, lo cual se traduce, asimismo, en incertidumbre, en seria inseguridad?

Creemos firmemente, que el proceso de lesividad aplicable a actos administrativos que han sido tamizados por un procedimiento económico administrativo, y particularmente, que han sido revisados y modificados, parcial o totalmente, por un Tribunal administrativo colegiado, no tiene ninguna justificación; principalmente si, como ocurre en España, la Administración Tributaria, a través de su Interventor General o los Directores Generales del Ministerio de Hacienda, puede impugnar los actos emanados de los órganos de gestión tributaria en la vía económico-administrativa. La tesis contraria nos llevaría a sostener la institución de la testarudez; ya que un acto dictado por un órgano de gestión favorable al contribuyente y ape

lado por la Administración Tributaria, si nuevamente es confirmado por los diversas instancias hasta llegar al Tribunal Económico Central, no parecera justificar que todavía se dé la posibilidad de que la Administración inicie un proceso de lesividad, declarando el correspondiente acto lesivo a los intereses públicos; y en caso contrario, creemos que sería institucionalizar un procedimiento en favor de los funcionarios fiscalistas, que no admiten fácilmente que sus decisiones puedan ser, como en la realidad son, a menudo equivocadas.

Estimamos que si un proceso de lesividad existe en las condiciones dichas, está afectando adversamente los intereses de los particulares, ya que los obliga a acudir a una vía en la cual, en determinadas circunstancias, no tiene posibilidad de justicia definitiva, porque si obtiene un fallo favorable de un Tribunal administrativo colegiado, la Administración puede regresarle al particular la situación de inseguridad anterior, demandando el acto en la vía contencioso administrativa por ser a su juicio, lesivo a los intereses públicos. Se viene a constituir, así la existencia del proceso de lesividad (en dichas circunstancias) en un obstáculo para la realización de la justicia, al acentuarse la posición de privilegio de la Administración Tributaria.

En Costa Rica, a diferencia de España, no existe la posibilidad de que la Administración Tributaria recurra de los actos de los órganos de gestión tributaria ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Creemos que la razón de esa diferencia es simple. Costa Rica tiene una administración fiscal centr

tralizada en cuanto a la tributación interna (ámbito exclusivo al cual nos estamos refiriendo en el aspecto en comentario) por lo que las resoluciones que dicte ella, siempre emanan del jerarca administrativo, ya que los órganos de gestión que dependen de él cumplen tareas de conciliación con el contribuyente (195) o preparatorias para el acto, que ha de ser dictado por el citado jerarca, repetimos. Entonces, no habrá posibilidad alguna de que la Administración recurra ante el Tribunal Fiscal en apelación de sus propias resoluciones, ya que sería un contrasentido y un procedimiento absurdo; no existe, asimismo, la posibilidad de que órganos externos a la Administración Tributaria puedan recurrir de los actos que ésta dicte.

Una vez superada la etapa del Tribunal Fiscal Administrativo, que agota la vía administrativa, entonces sí la Administración puede presentarse ante la jurisdicción contencioso administrativo en calidad de actora a demandar la anulación del acto dictado por el citado Tribunal. En forma similar a España -aunque en este país la posibilidad de recurso opera en la vía administrativa- el proceso de lesividad subsiste en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sin que, por otra parte, el Código Tributario se refiera al tema. Tratemos con más detalle lo expresado.

(195) Aunque como se verá, la llamada "vista inicial" con la cual se inicia el procedimiento de determinación del tributo (artículo 139 del Código Tributario) es un verdadero acto, aun cuando no se le rodea de adecuadas garantías y se dé, a nuestro juicio, según veremos especialmente, una verdadera quiebra al derecho de defensa que por definición, y sin excepciones debe amparar al contribuyente.

El artículo 156 del Código Tributario costarricense, en su párrafo segundo, expresa: "Cuando la dependencia o institución encargada de la aplicación del tributo considere que el fallo no ha agotado al análisis de los aspectos controvertidos o no se ajusta a Derecho, dentro de igual término (es decir, treinta días; que es el plazo que se concede, asimismo al particular interesado) puede impugnarlo por la vía contencioso administrativo, iniciando para ello el procedimiento respectivo, siempre que el escrito del recurso se presente acompañado de una autorización escrita emanada del Ministerio de Hacienda, si se trata de un tributo a favor del Poder Central, o de la autoridad máxima de la respectiva Administración Tributaria, en su caso."

La dependencia o institución que promueve el recurso, debe acompañar la petición con un informe fundado en el que señale las razones por las que estima conveniente impugnar el fallo de mérito; y el Ministerio de Hacienda, o la autoridad máxima de que se trate, previo dictamen de la oficina o departamento legal correspondiente, debe decidir sobre la procedencia de la impugnación.

Creemos que el procedimiento de impugnación citado, ha venido a sustituir el proceso de lesividad que prescribe la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en su artículo 35.1, no obstante que el Código Tributario, como se dijo anteriormente, guarda absoluta silencio al respecto. La diferencia -al igual que ocurre en España, a otro nivel, entre los artículos 159 y 166 en relación con el 56.1 de la Ley Reguladora de la J.C.A. - estriba en la circunstancia de que mientras la Administración de

be impugnar al acto del Tribunal Fiscal Administrativo en un plazo para que pueda anularlo, mediante el proceso de lesividad, es de cuatro años, contados desde la fecha en que fue dictado hasta que sea declarado lesivo a los intereses públicos.

Nuevamente nos encontramos, al igual que en España, frente a un caso de una superposición de vías de impugnación en favor de la Administración, lo que, a nuestro juicio, viene a configurar un verdadero privilegio de la Administración, ya que es desigual respecto del particular.

Estimamos que tal situación debe esclarecerse -de ser posible mediante una reforma legislativa- para que el contribuyente sepa, efectivamente, a qué atenerse. La inseguridad que surge de la indicada superposición atenta contra los derechos del particular, ya que torna su situación en inestable, en estado de espera.

Firmemente creemos, aun cuando no se discutió sobre el particular, cuando se tramitó el proyecto de Código Tributario en la Asamblea Legislativa en 1970-1971, o cuando fue objeto de un amplio estudio por parte de una comisión especial del Congreso Jurídico Nacional celebrado en 1970 -patrocinado por el Colegio de Abogados de Costa Rica-, que el procedimiento de impugnación prescrito por el artículo 156 del Código Tributario ha venido a sustituir al proceso de lesividad, ya que ambos parten de un mismo fundamento -protección de los derechos de los particulares y el interés público- y se rodean de una serie de garantías a los fines de que la acción de la Administración, sea el producto del estudio y la

reflexión de varios órganos especializados y no el resultado de la simple reacción de un funcionario. Aun más, creemos que el procedimiento regulado por el Código Tributario está rodeado de mayores formalidades, que las existentes en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, tratándose de actos dictados por órganos de un mismo Departamento Ministerial, como sería el caso del supuesto en comentario, con las observaciones que se harán.

El artículo 35 de la LRJCA de Costa Rica contempla dos supuestos. Primero el de la declaración de lesividad de actos de un mismo Departamento ministerial, que no está sujeto a ningún requisito especial, sino el de que se declare lesivo por la Administración -entendido por tal el más al nivel del Departamento respectivo, es decir, el "Ministro-, sin que deba consultarse, previamente, a algún órgano externo o interno. Y el segundo supuesto -artículo 35.2- es el que se refiere a los actos dictados por un Departamento Ministerial que no pueden ser declarados lesivos por un Ministro de distinto ramo, excepto cuando así lo acuerde el Consejo de Gobierno, previa consulta a la Procuraduría General de la República, que es el órgano asesor del Poder Ejecutivo y que funge como representante legal del Estado en los juicios que por o contra la Administración se tramitan en los tribunales,

El supuesto aplicable a la declaratoria de lesividad de un acto del Tribunal Fiscal Administrativo -con las observaciones hechas sobre su inconveniencia-, sería el primero, que como puede apreciarse no está rodeado de mayor formalidad que la declaratoria por parte del Ministro competente

dentro de un plazo determinado; mientras que el procedimiento de impugnación regulado por el artículo 156, sí requiere de una serie de informes internos (de la dependencia promotora, así como de unidades asesoras del Ministerio o autoridad máxima correspondiente) que permiten, a nuestro juicio, que la decisión que se llegue a tomar sea debidamente ponderada, ello no quiere decir que la declaratoria de lesividad de los propios actos por parte de un ministerio esté carente de consultas y valoraciones, sino que al no prescribirse como trámite obligatorio -como sí ocurre con el procedimiento dispuesto por el artículo 156 del Código Tributario-, puede perfectamente ocurrir que la declaración de lesividad no esté precedida de un adecuado y exhaustivo estudio y en tal sentido atenta contra la estabilidad jurídica del particular, aun cuando se reconozca que dicha declaración es presuntiva y que en definitiva los tribunales dirán si el acto en cuestión se anula o no, según lo encuentra lesivo o no a los intereses públicos.

Lo cierto es que esta es nuestra interpretación y que en Costa Rica no se ha presentado, hasta donde sepamos, discusión sobre si el proceso de lesividad ha quedado derogado por existir un procedimiento sustitutivo en el Código Tributario, que persigue idénticos fines y se fundamenta en similares razones. Y, asimismo, sobre si dada la independencia de que goza el tribunal en el desempeño de sus funciones puede, un Ministro, declarar sus resoluciones lesivas al interés público, dado que entre éste y los miembros de aquél no existen nexos de autoridad jerárquica.

4.3.3. Aplicación Supletoria de otras leyes.

La ausencia de normas expresas que regulen en forma plena y adecuada las más variadas relaciones jurídicas que se pueden presentar en el mundo del Derecho, hace que surja por parte del intérprete la necesidad ineludible de acudir a normas jurídicas contenidas en otros cuerpos legales, que mejor se avengan a su naturaleza y fines, a los efectos de aplicar las normas respectivas en el campo en que se desenvuelve su misión. Por una razón elemental de hermenéutica jurídica ello ocurre así. Claro está que las normas contenidas en otros cuerpos del Ordenamiento Jurídico de un país, constituyen una de las fuentes del Derecho, correspondiendo, asimismo, acudir a otras, dentro de las que destacamos los principios generales del Derecho y particularmente, los de la respectiva rama jurídica, en nuestro caso, los del Derecho Tributario.

La falta de un código y Ley General sobre el procedimiento administrativo -extremo sobre el que hemos insistido en el presente estudio-dificulta mucho esta tarea y obliga al intérprete a acudir a las normas contenidas en otros códigos y textos legales, que, a menudo, regulan relaciones enteramente distintas a las que surgen en el derecho público; así, el acudir al Código de Procedimientos Civiles para aplicar supletoriamente sus preceptos en ausencia de normas propias de los institutos de que se trate, inmediatamente nos coloca frente a una normativa que regula la actuación de los particulares en posición de igualdad; cosa que, como es sabido, tratándose del derecho administrativo, como bien ha expresado el

profesor Eduardo Ortíz, estamos en presencia de un "derecho de desigualdad por superioridad en la Administración Pública"; y muy a menudo, por ello, encontramos que sus normas son de difícil o imposible aplicación para regular las relaciones entre los privados y las entidades públicas.

A este respecto Cordero Torres ha expresado que la aplicación supletoria "solo podrá hacerse mediante una previa calificación, y en muchos casos a través de una adaptación cuidadosamente discurrida, del alcance y de los efectos de los preceptos procesales supletorios respecto de las condiciones del procedimiento contencioso administrativo cuyas conclusiones, creemos nosotros, que son igualmente valederas tratándose del procedimiento administrativo-. Ello resulta necesario-continúa diciendo el citado autor- para evitar previsibles imases y anomalías jurídicas, salvando graves perturbaciones procesales que podrían ocasionarse por estas reconocidas circunstancias , no exhaustivas en su clase; primera: la Ley de Enjuiciamiento Civil (en nuestro caso el Código de Procedimientos Civiles) está redactada pensando en la igualdad absoluta de las partes a causa de la equivalente naturaleza jurídica de sus pretensiones, entre las que raramente juega el interés público ...; segunda: la Ley de Enjuiciamiento Civil está concebida en contemplación de una distribución orgánica funcional de competencias muy diferentes de la que preside el procedimiento contencioso administrativo...; tercera: En casos concretos, nóta se la presencia de la L.E.C. de preceptos incompatibles, no con un artículo determinado, sino con el sistema, la índole y los principios de la Ley jurisdiccional de 1956 (cuya ley sirvió de modelo a la nuestra de

1966)..."; todo lo cual, como advierte este autor, puede originar... confusiones y animar a los litigantes a "ganar" o perder tiempo "o de oscurecer situaciones jurídicas desfavorables para ellos, a que provoquen atacos, retrocesos e incidencias...".

Finalmente, y en cuarto lugar, Cordero Torres advierte que la aplicación "en bloque de capítulos o secciones de la LEC conduciría a la anomalía procesal -según nuestro modesto y falible criterio- de que ciertos procedimientos, derivados y secundarios, alcanzarán una complejidad y una extensión ausentes del procedo originario y principal del que se engendran, limitando correlativamente las facultades del juzgador, que serían menores que en aquél..." (196)

En la línea de pensamiento del tantas veces aludido autor español, resulta interesante que en Costa Rica alguien hiciera un estudio para determinar si la supletoriedad del Código de Procedimientos Civiles, por remisión expresa de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, o por ausencia simple y llanamente de normas que regulen determinadas situaciones, o de las leyes que regulan ciertos procedimientos administrativos -como los códigos municipal, aduanero y tributario, a los que nos hemos venido refiriendo-, que igualmente acusen lagunas o hagan

(196) CORDERO TORRES, Jose María; La Ley de Enjuiciamiento Civil como supletoria del procedimiento contencioso administrativo; Revista de Administración Pública; Nº 27; setiembre-diciembre 1958; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; páginas 15 a 17.

remisiones, no incurre en las fallas a incompatibilidades que se han expresado. (197)

Y en Costa Rica la situación es aún más grave que en España, si tomamos en consideración que, como hemos repetido tantas veces, en este último país sí existe una ley general que regule el procedimiento administrativo, mientras que en Costa Rica, aún las clases gobernantes parecieran que son ajenos a la necesidad de ella, o no les conviene encauzar sus funciones por principios determinados; y, entonces, la supletoriedad de las llamadas leyes básicas -como el Código Civil y de Procedimientos Civiles; así como el Código Penal y el de Procedimientos Penales, según sea la materia- es aún mayor.

Comprendemos que por razones prácticas o de economía de los redactores de los textos legales ; o para evitar el riesgo que se correría, si ciertos principios e instituciones contenidas en textos legales fundamentales, a los cuales se suele hacer remisión por la probada bondad de ellos, que

(197) Sin que pretendamos ser exhaustivos, enumeramos algunos casos de remisión a otras leyes, en las que convendría, como decimos en el cuerpo de la exposición, se hiciera un estudio sobre su compatibilidad e idoneidad para regular las situaciones que se pretenden, según ellas. Es muy usual en nuestras leyes el uso de expresiones como: "este código, sus reglamentos y las demás leyes aplicables" que utiliza, por ejemplo, el artículo 166 del CAUCA para referirse a los recursos que contra las resoluciones de las autoridades aduaneras, tiene toda persona que se considere agraviada por ellas, en la forma y tiempo que corresponda; y, entonces, el intérprete habrá que buscar en el Ordenamiento cuáles sea esas otras leyes aplicables, labor que, en este caso creemos, no es difícil, pero que en otros, aun para personas con conocimientos jurídicos, se dificulta mucho. En similar sentido el artículo 178 del CAUCA expresa que las reclamaciones sobre los casos no previstos en el artículo 167 ibídem, podrán promoverse de conformidad con las disposiciones legales aplicables

si se incorporaran en los nuevos cuerpos de leyes, podrían dar lugar a inconvenientes modificaciones; se escoja el camino fácil de la simple remisión a otras leyes, en cuanto a ciertas normas contenidas en ellas o, incluso, a institutos jurídicos íntegramente regulados en las mismas.

Pero lo cierto es que dicha situación es fatal para los administrados (y para los propios funcionarios que deben aplicar las leyes), ya que no saben a ciencia cierta a qué atenerse, al no encontrar que el ejercicio efectivo de sus derechos -reconocidos en línea de máxima- no encuentran claramente apoyo en mecanismos jurídicos que lo amparan frente a la Administración, la que contando con privilegios y potestades especiales,

en cada país y contra las resoluciones que se dicten cabrán los recursos que dichas leyes establezcan; recordamos que la remisión a cada país se deba al hecho de que el CAUCA es una legislación vigente a nivel centroamericano. También la devolución de ingresos indebidos se rige por el procedimiento establecido al efecto en cada país. En lo municipal ya expresamos que el Código respectivo no define los casos de nulidad de pleno derecho por lo que deberá acudir al Código Civil; así como en tantos otros aspectos que no se encuentran regulados. El Código Tributario, en su artículo 7, contiene un principio que no parece adecuado en el sentido de que las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones del citado código o de las leyes específicas sobre cada materia -es decir, cada tributo en particular- se deben aplicar supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines. El problema, estriba entonces, en determinar, en ausencia de las normas expresas del Código o de las leyes reguladoras de los tributos, cuáles son las normas que más se avengan a la materia en función de su naturaleza y fines en ausencia de normas generales que regulen el procedimiento administrativo. Volvemos, nuevamente al problema habrá que acudir, según el caso, al Código de Procedimientos Civiles, Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, Código Civil o alguno de los códigos penales. Habría que analizar si las normas de aplicación supletoria que regulan la organización y funcionamiento del Tribunal Fiscal Administrativo -Ley Orgánica del Poder Judicial y Código de Procedimientos Civiles son idóneos (ver particularmente, los artículos 150 y 154).

se aprovecha de tal orden para actuar por senderos de discrecionalidad en extremo peligrosos para el interés particular. Creemos que la falta de claridad de las normas aplicables -por ausencia de ellas y su correlativa aplicación supletoria, así como las propias contradicciones que pueden existir en el Ordenamiento, que obliga al intérprete a un esfuerzo de armonización -atenta contra los derechos de los particulares y dificulta su efectiva defensa.

Dicho cuadro, en nuestra opinión modesta, se complica aún más, si nos percatamos que en Costa Rica no se practica el excelente hábito, después de que se promulga una nueva ley, de que se produzca una tarea de armonización con el resto de las normas contenidas en el Ordenamiento Jurídico con las cuales rozan o se oponen; (198) o se reglamenten, siempre, los extremos que de las leyes requieren de clarificación o un mayor desarrollo, a los fines de que cumplan su cometido en forma más idónea, con la celeridad necesaria y debida.

(198) Un solo ejemplo nos basta para ilustrar lo que expresamos. El convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, que es un protocolo vigente a nivel centroamericano, vino a derogar parcialmente y a dejar sin efecto, en otros casos, la vigente - hasta el momento de la entrada en vigor de dicho Convenio- Ley de Protección y Desarrollo Industrial de 1959; pero hasta hoy en Costa Rica, no se ha ido más allá que de pronunciamientos de la Procuraduría General de la República, vertidos a solicitud del Ministerio de Economía, Industria y Comercio y cuyo conocimiento no se ha hecho público por los canales debidos; ni se ha producido un decreto reglamentario -como era lo debido- que viniera a poner fin a la incertidumbre que su aplicación produce en muchos extremos. Y qué decir del debate existente por más de un lustro entre la Administración y los sectores industriales en punto a la reglamentación sobre la reinversión de utilidades a los efectos del impuesto sobre la renta, que ha impedido -por falta de decisión y de una política clara del sector pú-

En Costa Rica no se conocen los textos refundidos de leyes, lo que impide que la ansiada armonización se produzca. En lo tributario, apenas recientemente (1971) con la aprobación del Código Tributario, se ha producido un proceso tendiente a que exista un verdadero sistema tributario; lo que aún está lejos de alcanzarse.

Dicho Código Tributario pretendía -y aún pretende serlo, aun cuando no se le dé en la práctica la aplicación en todo el ámbito que él debe tener (199)-que la totalidad de los tributos existentes en Costa Rica, o las relaciones jurídicas emergentes de ellos, estuvieran cubiertos por su normativa. En esta línea, el artículo 1 del mismo, establece que las disposiciones del Código son aplicables a todos los tributos y a las relaciones que surjan de ellos, con excepción hecha de los regulados por el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento o por la legislación especial relativa a los entes autónomos o descentralizados; dentro

blico- que se resuelvan una vez por todas los conflictos que a diario surgen en la aplicación del citado incentivo y que cesen los litigios que, incluso, a nivel jurisdiccional existen por la falta del citado Reglamento? La supletoriadad de otras normas- como la ley del Impuesto sobre la Renta y principios, encuentra así, en ausencia de normas expresas que deban regular las diferentes situaciones jurídicas, un verdadero obstáculo para la defensa de los derechos de los particulares, para el efectivo acceso a la justicia por parte de éstos.

(199) Un ejemplo ilustra lo que manifestamos. Las aduanas de Costa Rica continúan exigiendo por aplicación supletoria del Código de Procedimientos Civiles, que las reclamaciones y recursos -así como toda petición que a ellas dirijan los particulares- se presenten en papel sellado de un colón, y con las demás especies fiscales que correspondan, según las leyes especiales aplicables- posición que fue reiterada por el Sub-Director General de Aduanas en una circular dirigida a todas las aduanas del país-; no obstante que el Código Tributario, que es aplicable a los tributos aduaneros- a las relaciones jurídicas emergentes de ellos-, en forma supletoria (artículo 1), establece lo siguiente sobre el particu-

de la idea de que los tributos a cargo de dichos entes o de las aduanas, se encuentran regulados por las leyes especiales respectivas. Pero con el fin de terminar con la aplicación supletoria de leyes civiles en defecto de normas expresas y especialmente en ausencia de una ley general sobre el procedimiento administrativo, el párrafo segundo del citado artículo 1 dispone: "No obstante lo que se indica en el párrafo primero (que hemos resumido en su contenido) las disposiciones del presente Código, son de aplicación supletoria, en defecto de normas expresas del CAUCA o del RECAUCA, o de la legislación privativa de los entes autónomos o descentralizados."

Otra finalidad muy importante, que se perseguía con la aplicación del Código Tributario a todos los tributos existentes en el país -a excepción de aquellos extremos expresamente regulados por las leyes especiales correspondientes-, fue la de que existiese una sola normativa aplicable de los elementos comunes y generales, de toda la tributación a funcionarios y administrados.

Por ello sorprende -y ya nos hemos referido al tema- la pretensión de la comisión que elaboró el anteproyecto de Código Tributario Municipal, cuyo objetivo es totalmente opuesto: producir una normativa especial y distinta,

lar:"artículo 131. Exención de papel sellado y timbres. Todos los trámites y actuaciones que se relacionen con la aplicación de los tributos a cargo de la Administración Tributaria, incluso las que correspondan a recursos interpuestos para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, están exentos de los impuestos de papel sellado y timbres".

en muchos aspectos, para regular institutos jurídicos que deben tener un mismo tratamiento por el común denominador que los une: la materia tributaria; y por esa vía, la citada comisión propicia, la existencia de cuerpos legales dispersos, que, en nuestro criterio, dificultan su aplicación y, principalmente, su manejo por parte de los administrados, cuando de defender sus derechos se trata.

4.4 Obstáculos con relación a los requisitos

4.4.1. Consideraciones Preliminares.

A los fines de un mayor orden en la exposición, siguiendo el sistema de clasificación del profesor González Pérez, nos referiremos a los obstáculos para el acceso a la justicia que se presentan en los requisitos que en la vía administrativa se dan, aplicables a los diferentes procedimientos que en ella se producen.

Como se verá, hemos dejado de lado algunos requisitos, como el referente al "interesado" y las normas que lo legitiman para actuar en defensa de sus derechos, dentro de los requisitos subjetivos, por ejemplo, no por inadvertencia o error, sino adrede; recuérdese que nuestro análisis trata de contraerse a los obstáculos, dificultades, limitaciones o condicionamientos que se le presentan al particular -y más específicamente, al contribuyente- en la defensa de sus derechos; por lo que no tiene por objeto el presente estudio, repetir cuáles son los requisitos que existen y cómo están regulados en la legislación costarricense; sino el de

referirnos, exclusivamente, a aquellos extremos que en los requisitos -así como en cuanto al procedimiento y a los efectos, que serán objeto de tratamiento más adelante-se presentan y que interesa analizar, porque a través de su regulación, o la carencia de ella, podemos sacar conclusiones de interés dentro de nuestros propósitos específicos.

4.4.2 Con relación al órgano administrativo.

4.4.2.1. Inexistencia formal de distinción entre los órganos de gestión y de resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

Creemos que la distinción entre órganos de gestión y de resolución de las reclamaciones económico administrativas es de la mayor importancia en el logro de los objetivos, que se esgrimen para sostener la necesidad de la vía previa administrativa, como obligatoria-según vimos en páginas atrás-, y que, con fines recordativos, nos permitimos, nuevamente, mencionar: proteger a la administración contra los actos precipitados de los funcionarios inferiores; aliviar a los tribunales judiciales de trabajo; y, asimismo y finalmente, proteger los derechos de los particulares.

Reviste una importancia particular la existencia de órganos, cuyos titulares sean personas enteramente distintas y que cuenten con la mayor independencia posible en el desempeño de sus funciones, a los fines de que los mencionados objetivos puedan alcanzarse plenamente; porque si quien resuelve las controversias que se plantean es la misma autoridad o quien con ella

se encuentra vinculada, directa o indirectamente, que ha dictado el acto, entonces lejos de procurarse los citados objetivos que han sido esbozados para justificar la vía previa administrativa, con carácter obligatorio, se estaría buscando el efecto contrario; con el agravante serio para el particular y para la propia Administración. Para ésta, porque no tiene la posibilidad de ejercer un verdadero control sobre las actuaciones de los funcionarios y por esa vía obra contra el interés público (que por definición está llamado a tutelar) y para el particular representa una burla, traducible en pérdida de tiempo y dinero, amén del daño moral que se le inflige al mantenerlo en estado creciente de incertidumbre; y, finalmente, los tribunales se verán recargados - o no aliviados - de trabajo, ya que la Administración en vez de convertirse en un filtro, que disminuye el volumen de asuntos que serán de su conocimiento, impulsaría el movimiento diametralmente opuesto.

En España la Ley Tributaria establece en su artículo 90 lo siguiente: "Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus órganos de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se suscitan, y estarán encomendadas a órganos diferentes."

En Costa Rica, ocurre lo mismo en materia de tributación interna, con las observaciones que se dirán; pero no así en lo que respecta a los dos ámbitos restantes que han venido siendo objeto de estudio: el municipal y el aduanero.

El Código Tributario en el Título IV regula los procedimientos ante la Administración Tributaria, referente a las facultades y deberes de la Administración; la determinación de la obligación tributaria; los deberes formales de los contribuyentes y responsables; las normas que se refieren a la tramitación (que comprende la comparecencia ante la Administración las notificaciones; la prueba; la determinación por la administración tributaria; las infracciones y las normas supleorias; y, finalmente, los recursos que proceden contra las resoluciones de la citada Administración.

Realmente en el título dicho existen instituciones de las más diversa índole; unas se refieren al procedimiento de gestión tributaria, o a las liquidaciones tributarias; otras a las tareas de inspección de los tributos, que no tienen nada que ver con los procedimientos ante la Administración Tributaria (200); y que por ahí se localizan algunas de las deficiencias que nos permitimos señalar.

En primer término existe una serie de regulaciones sobre las notificaciones, plazos para resolver, ciertas facultades especiales de la Administración -como algunas de las que se refiere el artículo 110- (201); normas sobre la comparecencia de los contribuyentes; sobre la prueba, sobre las formalidades que deben observar las resoluciones; que no parecieran exclusiva

(200) Y nos apresuramos a confesar nuestra culpa, en lo que nos corresponde, ya que la estructura de este título en sus aspectos fundamentales quedó tal y como fue elaborado por la comisión que preparó el proyecto de ley, de la cual formamos parte.

(201) Requerir de los contribuyentes, de los responsables y terceros, se an entidades públicas y privadas, el suministro de informaciones

vas de la Administración Tributaria, sino que, también, deberían aplicarse directamente a la actuación del Tribunal Fiscal Administrativo respecto a la cual nada dispone sobre dichos extremos, limitándose a remisiones al Código de Procedimientos Civiles o a la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Quizá de hecho el citado Tribunal funcione aplicando normas, como las citadas, del Código Tributario; pero no está obligado a ello por disposición expresa del Código, que en cuanto a las regulaciones del funcionamiento de aquél, realmente, fue muy parco. Así, por ejemplo, sobre el plazo para resolver la Administración Tributaria, que señala el artículo 108; el título V que regula la organización y funcionamiento del Tribunal Fiscal Administrativo, nada establece con relación al plazo que éste tiene para resolver limitándose a expresar que debe dictar los fallos de acuerdo con lo que disponen los artículos 67 y 68 del Código de Procedimientos Civiles. Sobre el punto citado del plazo para resolver, volveremos cuando nos refiramos al silencio administrativo.

Pero aún con las observaciones que hemos hecho (y las que haremos en lo referente a la llamada vista inicial, que da inicio a un procedimiento de relación frente a los mismos órganos de gestión) en línea general podemos afirmar que los órganos de gestión tributaria encargados de la liquidación, inspección y recaudación de los ingresos tributarios, ejercen funciones propias de ellos y son, asimismo, diferentes del órgano encargado de resolver en alzada las reclamaciones económico-administrativas, a saber: el Tri

relativas a la determinación de los tributos y su correcta fiscalización; requerir la exhibición y efectuar la correspondiente revisión de toda clase de libros, registros, comprobantes, etc. que se relacione directamente con la situación impositiva de los contribuyentes; etc. etc.

bunal Fiscal Administrativo; sin que, como expresamos antes, la ley expresamente así lo establezca; y a pesar del hecho, que ha quedado también señalado; como el citado de la vista inicial de los artículos 139 a 141 del Código Tributario, como veremos más adelante, que puede llevar al extremo de que la resolución que en definitiva sea dictada por el jefarca de la Administración Tributaria, no tenga recurso alguno en vía administrativa o en la jurisdiccional. (202)

En lo que respecta a la materia aduanera, no existe una diferenciación entre órganos de gestión y los competentes para resolver las reclamaciones económico administrativas.

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece tres tipos de reclamaciones, que se pueden dar contra las resoluciones en materia arancelaria.

Un primer grupo de reclamaciones, surge antes que la poliza haya sido liquidada, las que deberán presentarse ante el Administrador de la Aduana, Contra la resolución de éste, procederá el recurso de alzada ante su superior: el Director General de Aduanas. (203)

El segundo grupo de reclamaciones son aquellas que surgen con posterioridad a la liquidación de la póliza aduanera. En este caso el interesado deberá reclamar directamente ante el Director General de Aduanas, dentro

(202) Ver artículo 141 in fine del Código Tributario

(203) Ver artículos 168 y 169 del CAUCA.

de los treinta días siguientes a la fecha de su cancelación. (204)

Y, finalmente, el tercer grupo de reclamaciones se refiere a las discrepancias de criterio que surjan en la clasificación de las mercancías, que tendrán los recursos a que se ha hecho alusión (según sea antes o después de liquidada la póliza), pero a diferencia de dichos supuestos, contra lo que resuelva el Director General de Aduanas, los particulares interesados podrán recurrir al Comité Arancelario. Este es un Tribunal Administrativo que resuelve en forma definitiva, sin que exista la posibilidad de que sus respectivos acuerdos puedan ser revisados en la vía jurisdiccional; extremo al cual dedicaremos particular atención más adelante. (205)

Las resoluciones que dicte el Director General conociendo de las reclamaciones de los dos primeros grupos -es decir, aquellas que no versen sobre discrepancia de criterios en la clasificación- tendrán recurso ante los tribunales de lo contencioso administrativo. (206)

Con relación, al punto que nos ocupa, de lo expresado podemos sacar las siguientes conclusiones: que los órganos de gestión tributaria y los encargados de resolver las reclamaciones económico administrativas en materia aduanera en Costa Rica, no se encuentran plenamente separados en sus fun

(204) Ver artículo 174 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano ...

(CAUCA). Los plazos para reclamar en los casos que surjan, sin que se hubiere liquidado la póliza es en el mismo momento en que se está produciendo el aforo y en alzada ante el Director General de Aduanas-respecto de las resoluciones del Administrador -dentro de los tres días siguientes a la notificación de la resolución desestimatoria si la Dirección se encuentra en el mismo asiento de la Aduana (artículo 170 del CAUCA)

(205) Ver artículos 175, 176 y 22 del CAUCA

(206) Véase el artículo 172 del CAUCA.

ciones , ya que el Administrador y el propio Director General dictan la política a seguir en cuanto al criterio aplicable en la aforación de las mercancías y, a menudo, participan conjuntamente con el Vista en el aforamiento, a través de la obligada consulta que éste debe hacer al Administrador y este último al Director General en casos de duda (207) y con relación al Comité Arancelario, si bien éste es diferente de los órganos de gestión en cuanto a sus funciones, lo cierto es que su integración -entre cuyos miembros se encuentra un representante de la Dirección General de Aduanas (208)- y funcionamiento, no es independiente de la Administración, sino, por el contrario, es dependiente de ella al tener una mayoría de miembros que representan los intereses de la Administración. A este aspecto nos referiremos en el punto siguiente.

Refirámonos por último a la materia municipal. Establece el Código Municipal costarricense una organización tal, que los órganos de gestión sean distintos a los de resolución de las reclamaciones?

El Código Municipal establece los recursos jerárquicos, que proceda interponer, contra los actos de los funcionarios dependientes del Concejo, ante éste; o de funcionarios que no dependen de él, que deben interponerse ante el Ejecutivo Municipal; o contra los acuerdos del propio Concejo, que son resueltos por el mismo cuerpo, a través del llamado recurso de revisión. Este último excluye los de carácter reglamentario.

(207) Véase el artículo 96 del CAUCA.

(208) Véase el artículo 23 del CAUCA.

Si bien son diferentes los funcionarios que resuelven a los que actúan "prima facie", lo cierto es que tanto el Ejecutivo municipal como el resto de los funcionarios que no dependen directamente del Concejo forman parte de los órganos de gestión; a excepción de los recursos que se interponen ante el Concejo, sobre actos emanados de los funcionarios que dependen directamente de él, pero con el grave inconveniente de que el Concejo es el órgano político, que ha sido electo popularmente, que está interesado en las decisiones de los órganos de gestión por cuyas funciones está vigilante y se encuentra, constantemente, dictando pautas a seguir; es decir, no es independiente, sino que tiene una relación de autoridad sobre los funcionarios encargados de resolver.

Por otra parte, no existe a nivel municipal ningún tribunal administrativo -como sí existe en cuanto a la tributación interna y a la aduanera, según se ha visto- que conozca en alzada, con una cierta independencia y especialidad, las impugnaciones de los contribuyentes y administrados en general, sobre las resoluciones dictadas por los órganos de gestión.

Insistimos que en la medida en que exista una verdadera separación e independencia entre los órganos de gestión tributaria y los encargados de resolver las reclamaciones económico administrativas, la vía previa administrativa puede cumplir los objetivos que, doctrinariamente, está llamada a cumplir; ya que si no existe dicha separación e independencia, la propia Administración conspira contra sus propios intereses al no propiciar la consecución de dichos objetivos y al particular se le frustra en su intento de clamar justicia en una vía no organizada para administrarla. Ello no

quiere decir que, eventualmente, no existiendo la diferencia aludida en tre los órganos administrativos, que por capacidad y claridad de miras de los funcionarios de turno, sí se estén poniendo en práctica los princi pios que informan dicha distinción, y así ocurre en Costa Rica menudo con las instituciones que tienen que ver con los ámbitos de tributación estudiados, pero creemos que por ello nuestras afirmaciones no pierden fuerza, sino que por el contrario, adquieren un mayor vigor, ya que si bien es muy importante la formación de los funcionarios, de no menor importancia es la forma cómo se organicen las instituciones jurídicas; éstas trascienden más allá de las vicisitudes particulares y la vida misma de los hombres.

4.4.2.2. Tribunales Administrativos

4.4.2 2.1 Ideas preliminares.

Dentro de esa separación importante entre órganos de gestión y de resolu ción de las reclamaciones económicas administrativas, los llamados tribuna les administrativos constituyen el núcleo de competencia y potestades más significativo de la segunda clase de órganos.

Llámense estos órganos (especializados en la función de resolver las con troversias que en el campo tributario se presentan, contra los actos de gestión de la misma naturaleza) comisiones tributarias, como en Italia, tribunales económico administrativos, como en España, (209) o Tribunal

(209) sin que entremos a examinar, respecto a estos tribunales españoles,

Fiscal Administrativo como en Costa Rica, lo que importa -con prescindencia del nombre, ya que la función es esencialmente la misma y es lo que interesa- es examinar en qué medida ellos permiten que la vía previa administrativa tenga la justificación que se le atribuye, en función de los objetivos a los que hemos hecho alusión en varias oportunidades, como ejercitable de manera obligatoria; y en esta línea de pensamiento, debe examinarse, entonces, si la organización y funcionamiento de ellos es tal que permita al contribuyente encontrar eco en sus reclamaciones, cuando le asiste la razón, en una forma rápida y eficaz, sin denegaciones de justicia y sin obstáculos al ejercicio del derecho de defensa.

En síntesis, interesa observarse si los tribunales administrativos en el desempeño de su cometido gozan de independencia respecto de los órganos de gestión tributaria y de sus autoridades superiores; o si por el contrario, aunque formalmente estén separados, se encuentran vinculados por intereses comunes, en virtud de la forma como se produce el nombramiento de sus integrantes y si éstos son representativos de determinados intereses, si son inamovibles en el desempeño del cargo y de la sede en la cual han sido designados; interesa, en pocas palabras, determinar si dichos tribunales son independientes en el desempeño de sus funciones o no, ya que de tal circunstancia depende que el contribuyente pueda encontrar satisfacción efectiva -y pronta- a sus pretensiones.

u otros de diferentes país, si el calificativo de económico administrativo o cualquier otro que se emplee es equívoco o acertado. Así por ejemplo, José Antón Pérez expresa que lo económico administrativo -referido al derecho español- es equívoco, ya que la citada expresión "es mucho más amplia que lo estrictamente tributario." (Justicia Administrativa, etc, ob. cit. pág. 17)

Centraremos nuestro análisis, como es lógico suponer, en el derecho costarricense y haremos alusión a otras legislaciones y a la doctrina extranjera, que nos permitan sacar ciertas conclusiones útiles de lo que ocurre en Costa Rica sobre el extremo en cuestión.

Conviene tener presente lo que se ha expresado sobre la Administración de Justicia, (210) ya que en sus postulados, notas y elementos se inspira la administración al organizar sus llamados "tribunales", ya que su función -al igual que los jurisdiccionales- consiste en resolver las controversias que plantean los particulares. En dicha sede expresamos, fundamentalmente, que el elemento caracterizador de la vía jurisdiccional es la independencia, lo que significa no otra cosa que la subordinación del Juez al Derecho y sólo a él, con prescindencia de influencias internas o externas. También conviene insistir en la afirmación hecha de que una vía previa mal regulada constituye un verdadero obstáculo para que el particular, acuda, cuanto antes, en defensa de sus derechos a la vía jurisdiccional y de que la única forma de asegurar la sumisión de la Administración al Derecho, es a través de la existencia de institutos jurídicos idóneamente diseñados y regulados exhaustivamente.

La tendencia de los países se orienta en el sentido de organizar (para que funcione) tribunales administrativos con características cada vez más parecidas a los que operan en el Poder Judicial. (211). Ese movimiento ha sido

(210) Ver el capítulo sobre "Derecho Efectivo a la Justicia" en el apartado que versa, precisamente, sobre la "Administración de Justicia."

(211) Ya hemos aludido a este tópico, cuando nos referíamos al tema del paralelismo existente entre las vías previa administrativa y la conten

el producto de la conciencia que se ha tomado de que una vía previa administrativa obligatoria para que proteja, en alguna medida, los derechos del particular debe estructurársele con existencia de órganos, (hasta donde lo permite la influencia negativa y reaccionaria de los funcionarios que se aferran a sus posiciones de "dominus") que se encarguen de resolver las reclamaciones económico administrativas, teóricamente, en forma independiente. Pero del enunciado que pueden contener las legislaciones a su constatación en los mismos textos, o su funcionamiento en la práctica, puede existir un gran trecho y la predicada independencia o separación se queda, frente a otras normas o institutos, en letra muerta, al comprobarse todo lo contrario.

Antes de entrar en el análisis de lo que ocurre en Costa Rica con relación a los Tribunales administrativos -o a la carencia de ellos en algún ámbito tributario, de los que hemos venido examinando- conviene referirnos a algunos de los temas más importantes, que suscita la existencia de los tribunales administrativos, tales como: cuál es su naturaleza jurídica; cuál es su fundamento, que permita valorar su justificación? Bajo qué supuestos se justifican? y otras cuestiones análogas.

cioso administrativo, que se articulan en un sistema jurídico, que procure servir al principio de protección a los derechos e intereses legítimos de los particulares; extremo que se logra en la medida en que la Administración adopte, cada vez más, las formas propias de lo jurisdiccional.

4.4.2.2.2. Son preferibles los tribunales administrativos o los Tribunales Judiciales.

Se ha discutido en doctrina sobre si los tribunales administrativos son preferibles a los judiciales; y si la existencia de estos últimos excluye la de los primeros o viceversa. Es decir, se plantea la opción entre unos tribunales y otros: en vía administrativa o en la jurisdiccional.

Aun cuando estimemos superada esta discusión, damos cuenta de ella a los fines ilustrativos, primordialmente. En esta sede consideramos debe abordarse este tema, ya que si se opta por un sistema de tribunales jurisdiccionales, únicamente, los administrativos pierden su razón de ser; y en cuyo caso, estaría sobrando la exposición que haríamos, o al menos tendría una importancia menor. Porque la cuestión en la materia se presenta así: concurrencia de tribunales administrativos y jurisdiccionales; y existencia, en sentido excluyente, de unos y otros. La tesis de la concurrencia, de la cual participamos, es la que se profundiza en este trabajo; pero sobre la excluyente, aun cuando no estemos de acuerdo con ella, damos referencia con fines didácticos e ilustrativos, como dijimos anteriormente.

Hace ya bastante tiempo (212), el profesor González Pérez, se formuló la pregunta respecto a la elección entre un tipo u otro de tribunales, a lo cual hizo los siguientes comentarios.

(212) En el año 1952.

No importa, realmente, la solución que se adopte siempre que parta del siguiente principio fundamental -"que ha de considerarse así como un dogma" -de que los tribunales respectivos sean verdaderos órganos jurisdiccionales; entendiéndose por éstos, aquellos que se encuentran "independidos de independencia y supraordenados a las partes enfrentadas en el proceso que han de resolver, una de las cuales, al menos será una entidad administrativa." Expresando que si se cumple esa condición "sine qua nom" para que pueda hablarse de tribunales, entonces será cuestión que dependerá de las "condiciones de cada Estado". Y particularmente de dos aspectos: uno, referente a la materia y el otro al funcionario encargado de administrar justicia; es decir, la especialidad de las normas jurídico-administrativas con relación a las ordinarias; y a la formación de los magistrados, que resuelven los conflictos, que se presentan en cuanto a la aplicación de las normas ordinarias para manejar el derecho especial de que se trate. (213).

El profesor González Pérez, en el comentario que aludimos no es partidario de que se implante tribunales administrativos como excluyentes de las judiciales, si aquéllos estando dotados de independencia, no forman parte del poder judicial, sino del administrativo; ya que si dichos órganos, con tales caracteres, se enocontrasen enclavados dentro de la organización judicial, contando con una preparación especial sus componentes, para que se resuelvan los litigios administrativos, qué objeto puede tener entonces

(213) GONZALEZ PEREZ, Jesús; Comentarios al libro "Tribunales Judiciales o Tribunales Administrativos" de Jorge Tristán Bosch; Revista de Administración Pública, número 8; mayo-agosto 1952; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; página 317

que se ubiquen en el poder administrativo? . Porque, recogiendo la idea de Andreozzi, añade que "si se afirma que los jueces administrativos tendrán las mismas características que los Magistrados judiciales, para qué crearlos y con ello trastocar lo que es de la esencia de nuestras instituciones ?" (214)

Lógicamente, la alternativa: tribunales administrativos-tribunales judiciales conduce a la conclusión, a nuestro juicio acertada, de que ante la disyuntiva, si uno u otro debe estructurarse conforme a determinados principios pareciera que no existe razón para que se ubique un órgano jurisdiccional en un poder cuya función especializada y primordial no es precisamente la de juzgar, como si ocurre respecto del poder judicial.(215)

Aparte de ello, creemos que en cada legislación el problema se planteará con relación a sus leyes fundamentales, de si puede la Administración -a través de sus órganos todos, incluyendo los hipotéticos tribunales administrativos que se ubicarían en esa sede -resolver en forma definitiva

(214) GONZALEZ PEREZ, Jesús; Comentarios al libro "Tribunales ...etc.; ob. cit.; pág. 318

(215) Un interesante resumen enumerativo de las diferentes soluciones, que en el Derecho Comparado, se han ofrecido para resolver el problema, nos ofrece Pedro Luis Serrera Contreras en su libro "Lo Económico -Administrativo: Historia y Ambito"; Publicaciones del Instituto "García Oviedo"; Sevilla; 1966; páginas 3 a 6; que básicamente son las siguientes: A) Países en que el Contencioso fiscal discurre fundamentalmente por vía administrativa; B) Países con organización fundamentalmente judicial; C) Sistema de Opción a cargo del contribuyente de las vías a seguir; D) Sistema de división atendiendo a la materia; y E) Sistema de las Fases o vías sucesivas. Creemos que es muy ilustrado el estudio de dichas soluciones, pero entendemos que sería alejarnos mucho de los propósitos específicos que perseguimos con nuestra investigación, si entramos a anali-

las controversias entre ella y los administrados. (216)

La exposición que hacemos en adelante presupone la existencia de tribunales administrativos a la par de los jurisdiccionales. Y, únicamente, deja lo expresado sobre la elección de unos y otros como un hito histórico, simplemente.

4.4.2.2.3. Naturaleza Jurídica de los Tribunales Administrativos.

Se ha dado el caso de que no siendo excluyente la vía administrativa de la judicial, se ha planteado seriamente la discusión en doctrina y en la jurisprudencia sobre si en base a la naturaleza jurídica de determinados tribunales administrativos -las comisiones tributarias- eran o no contrarias a la Constitución Política. Esta ha sido la experiencia italiana. En líneas muy generales nos referimos a ella, para que se comprenda, y a la vez sirva de apoyo a lo que expresaremos más adelante; cuando analicemos particularmente el caso de los Tribunales Fiscales costarricenses.

zarlos y a enjuiciarlos. Preferimos partir del sistema que tiene Costa Rica; que podemos llamar como de vías sucesivas, no excluyente una del otro, sino que por el contrario, debe acudirse a una primero y a la otra luego, derivado de la obligatoriedad de agotar la vía administrativa en forma previa; sin que, por otra parte, exista elección, como ha quedado visto. Asimismo puede consultarse el artículo del tributarista ecuatoriano Eduardo Riofrío V., en la Revista de Derecho Financiero y Hacienda Número 62; Vol. XVI; marzo-abril 1966, Editorial de Derecho Financiero; Madrid; El Contencioso Tributario; página 417 y siguientes en la que hace referencia a los sistemas administrativo, judicial y mixto.

(216) En estos términos Eduardo Riofrío V., citando a A.D. Giannini, ex

4.4.2.2.3.1. De las comisiones tributarias italianas.

La Ley de Delegación de 9 de octubre de 1971, número 825, al Gobierno de la República para que éste emanase las disposiciones correspondientes para la Reforma del sistema tributario italiano, contiene normas, entre otras, algunas que se refieren al contencioso tributario (217). Interesando destacar el mandato del Parlamento italiano al Gobierno de que la composición, funcionamiento y competencias de las comisiones tributarias, sean revisadas, a los fines de asegurar la independencia y autonomía de ellas y asegurar la imparcial aplicación de la ley; y, asimismo, que se instaure un sistema optativo, ejercitable por el contribuyente ante la Corte de Apelación en la vía judicial o ante la Comisión Central Tributaria, en la administrativa, únicamente respecto a discusiones sobre la legitimidad y no sobre cuestiones de estimaciones.

La reforma del contencioso tributario, obedeció a la necesidad urgente de reordenar en una forma orgánica la disciplina jurídica del citado contencioso, fundada -a juicio de Omero Cobau- en las siguientes razones:

presa, al tratar la naturaleza de las comisiones italianas que conocen de lo tributario a nivel administrativo, que "la calificación de meramente administrativas o jurisdiccionales, más que en la teoría se ha de buscar en la Ley que la ha creado y organizado..." (El Contencioso... etc.; ob. cit., pág. 464).-

(217) En el artículo 10 del citado Decreto de Delegación, estableció -en lo que nos interesa destacar- lo siguiente: "14) La revisión de la composición, del funcionamiento y de las competencias funcionales y territoriales de las comisiones tributarias a fin de asegurar la autonomía y la independencia, y en modo de garantizar la imparcial aplicación de la Ley, previéndose que la acción judicial puede ser expresada ante la Corte de Apelación, con exclusión en todo caso de las cuestiones

multiplicidad de procedimientos; incierta relación, en la materia, entre jurisdicción especial; y, particularmente, a la debatida discusión existente -y vigente al momento de la reforma- sobre la naturaleza jurídica de las comisiones tributarias. (218)

A los fines del presente estudio, interesa centrar nuestra atención en la última de las citadas razones, ya que del debatido punto de la naturaleza de las comisiones tributarias, podemos extraer interesantes conclusiones. (219)

de simple estimación, después de que haya transcurrido el término para el recurso a la comisión central, proponible éste en vía alternativa y por el solo motivo de legitimidad; y "15) La designación por parte de los entes locales de una equitativa representación, no superior en todo caso a la mitad de los componentes, en las comisiones tributarias de primero y segundo grado;" (Reforma Tributaria; Roma; Casa Editora Imprenta Nacional; 1972; págs. 26 y 27). En observancia del Decreto de 26 de octubre de ... 1972, número 636, que se refiere al contencioso tributario.

(218) Cobau, Omero; II Contenzioso; Le Imposte della Riforma; Ediciones Culturales Internacionales Génova; Instituto de Ciencias Económicas y Financieras; Facultad de Jurisprudencia; Universidad de Génova; 1974; pág. 285.

(219) Aparte de Corbau, se refieren al tema de la naturaleza de las comisiones, los siguientes autores -que hemos consultado- que han escrito con posterioridad a la promulgación de la Ley de Delegación de 1971; Falsitta, Gaspare; Lezioni sulla Riforma Tributaria; Pádua; Cedam; 1972; páginas 107 a 115, quien hace un excelente resumen sobre la tesis que en los distintos sentidos se han sostenido, particularmente las que respectan a la Corte Constitucional y a la de Casación; asimismo, contiene un buen estudio sobre el problema, hasta la citada fecha de emisión de la Ley de delegación: Militeri, Innocenzo; y Vella, Antonio; II Nuovo Contenzioso Tributario; Editor Jovene; Nápoles; 1974; págs. 1 a 18. Un excelente estudio crítico, sobre el particular, está contenido en la obra del profesor Gian Antonio Micheli; Corso di Diritto Tributario; segunda edición; UTET; Turín; 1974; págs. 205 a 215, particularmente al cual haremos referencias más adelante. También pueden consultarse -con la advertencia de que sus obras son anteriores a Reforma Tributaria-, entre otros, los siguientes: Alessi, Renato; y Stamatì, Gaetano; Istituzioni di Diritto Tributario; UTET; presumiblemente del año 1961; págs. 12º y siguientes,

Al momento de la reforma tributaria del 71, el problema de la definición de la naturaleza jurídica de las comisiones tributarias era indiferible, debido especialmente a la desorientación provocada a continuación de las contrastantes posiciones asumidas, en cuanto al punto, por la Corte Constitucional y por la Corte de Casación; (220) la primera al considerar, reiteradamente, a las citadas comisiones, como de naturaleza administrativa; y la segunda, jurisdiccional.

Qué importancia reviste la distinción en Italia y qué utilidad tiene ella para nuestro estudio?.

en la que sostiene por parte de Alessi la naturaleza administrativa de las comisiones; y Allorio, Enrico; Diritto Processuale Tributario; UTET; quinta edición; 1969; Turín; ver particularmente págs. 24 y 25 y siguientes en la que Allorio, llega a esta conclusión: "Finalmente, si para estas jurisdicciones tributarias la incertidumbre sobre el carácter jurisdiccional o administrativo pertenece al pasado, y aparece hoy superada en el reconocimiento en base a elementos inequívocos, de la naturaleza jurisdiccional, para otros órganos menores permanece la duda,.."; asimismo ver pág. 603 y siguientes. A las razones en las que se fundan los que sostienen la naturaleza administrativa o jurisdiccional, haremos breve referencia en el cuerpo de la exposición, seguidamente.

(220) El 10 de febrero de 1969 la Corte Constitucional se pronunció a favor de la naturaleza administrativa de las comisiones tributarias, sentencia número 10; y en sentido diferente, la Corte de Casación sostuvo la tesis de la naturaleza jurisdiccional, según sentencia de 20 de junio del mismo año, número 2175. Desde entonces numerosas sentencias de uno y otro altos tribunales continuaron, permaneciendo las respectivas posiciones inmutadas (Cobau, Omero; Il Contenzioso; Ob. cit., número 4 al pie de la página 286); la Corte Constitucional -cabe agregar- anteriormente se había pronunciado considerando las comisiones tributarias como órganos jurisdiccionales (Sentencias número 12 y 42 de 1957; y número 81 al 1958; Militerni, Innocenzo; y Vella, Antonio; Il Nuovo...etc., ob. cit.; nota 4 al pie de la página 4.

Comenzamos por dar respuesta a la segunda interrogante. De los elementos caracterizadores de una u otra naturaleza, podemos sacar conclusiones -a la luz de nuestros respectivos derechos positivos- si existe negación de justicia o no al sustraerse materia al conocimiento de los tribunales ordinarios, debido a la circunstancia de que las comisiones tributarias en cuestión -o Tribunales económico administrativos o Tribunales Fiscales Administrativos, o como se llamen en cada país- se reservan el conocimiento, en forma privativa, de determinados actos de la Administración Financiera. Asimismo, aparte del interés académico, tiene importancia, ya que a través de las consideraciones que sirven para fundamentar la naturaleza administrariva-jurisdiccional, pueden servirnos de punto de referencia para el enjuiciamiento de nuestros Tribunales, para ver si éstos se encuentran idóneamente organizados y si su funcionamiento discurre con prescindencia de influencias ajenas a la sujeción a la Ley.

Y con referencia a la primera pregunta que nos hemos formulado, afirmamos que de la respuesta que se dé a la naturaleza jurídica de las citadas comisiones tributarias en Italia, depende que sean constitucionalmente legítimas o no.

"La tesis según la cual las comisiones son órganos administrativos comporta, como más inmediata y evidente consecuencia, la violación del artículo 113 de la Constitución, en cuanto permanecerían privadas de tutela jurisdiccional las cuestiones de simple estimación, sustraídas a la competencia del juez ordinario. El acogimiento de la otra opinión, según la cual las comisiones son, por el contrario, órganos jurisdiccionales, provoca a la

vez, serias dudas sobre la constitucionalidad de ellas, la composición de tales órganos no siendo la más apta para garantizar el principio de la independencia y de imparcialidad del juez." (221)

Serio problema, entonces debió afrontar el legislador al aprobar el Decreto de Delegación al Gobierno de la República; y especialmente si se tiene en cuenta que en Italia, el constituyente del 47, introdujo -según el primer párrafo del artículo 102 de la Constitución- el principio de la unidad de la jurisdicción, que según la letra y el espíritu de la citada disposición indica que la función jurisdiccional debe ser ejercida, con las excepciones introducidas por la misma carta fundamental, por los magistrados ordinarios; y en armonía con ese principio consagrado por el artículo 102, el párrafo segundo del mismo expresa que, no pueden ser instituidos jueces extraordinarios o especiales, excepto para determinadas materias, pero a condición de que sean secciones especializadas dentro de los órganos judiciales ordinarios. (222)

Pero ocurre que cuando entró en vigencia la Constitución aludida, ya se

(221) COBAU, Cmero; Il Contenzioso; ob. cit., págs. 286-287. El artículo 113 de la Constitución de la República italiana expresa: "Contra los actos de la Administración Pública es siempre admitida la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante los órganos de la jurisdicción ordinaria o administrativa." "Tal tutela jurisdiccional no puede ser excluida o limitada a particulares medios de impugnación o para determinadas categorías de actos." "La Ley determina cuáles órganos de la jurisdicción pueden anular los actos de la Administración Pública en los casos y con los efectos previstos por la Ley misma" (Lavagna, Carlo; La Costituzione Italiana Commentata con le decisioni della Corte Costituzionale; UTET; Turín; 1970; página 868).

(222) Así confirmado, entre otras, por las sentencias de la Corte Constitucional de 11 de marzo de 1957, número 41; y 15 de julio de 1950, número 48.

encontraban funcionando una serie de tribunales especiales (223); incluyendo a las llamadas comisiones tributarias. Si éstas son consideradas como de naturaleza jurisdiccional; de conformidad con la VI Disposición transitoria y final del artículo 102 citado, los órganos especiales de jurisdicción actualmente existentes -con las salvedades establecidas por la Constitución, entre las cuales no se incluyen a las citadas comisiones -debía procederse a su "revisión" dentro de los cinco años siguientes de la entrada en vigencia de la Constitución. (224)

De acuerdo con ese mandato constitucional, entonces, el legislador al aprobar el Decreto de delegación de la reforma tributaria, ha insistido en los términos de "asegurar la autonomía e independencia y en modo de garantizar la imparcial aplicación de la Ley", que debían observarse en la "revisión" (225) de la composición, del funcionamiento y de las com

(223) La Jurisdicción del Consejo de Estado, de la Corte de Cuentas y de los tribunales militares que la misma Constitución exceptuó, como órganos jurisdiccionales especiales que podían seguir funcionando independientemente de la jurisdicción llamada ordinaria. En cuanto al Tribunal Supremo Militar ordenó la Constitución, su reordenamiento mediante la Ley. Así todos los otros tribunales que no fueran los mencionados debían armonizar con el principio general del párrafo primero.

(224) La Corte Constitucional se pronunció reiteradamente, que el plazo de cinco años no tenía el carácter de perentorio, sobre todo en consideración de su destinatario: el parlamento, el cual, aun después del vencimiento del término -como cuando ocurre la promulgación de la Ley de Delegación para la Reforma Tributaria conserva siempre el poder de realizar el mandato constitucional (Sentencia de la citada Corte número 41 de 15 de junio de 1960; Lavagna, Carlo; La Costituzione italiana...etc., ob. cit., pág. 803).

(225) Nótese que -como advierte Omero Cobau, en su artículo "Il Contenzioso", tantas veces citado- se emplea por parte del legislador el término de "revisión" para procurar que encaje dentro del encargo de la VI Disposición Transitoria y Final.

petencias funcionales y territoriales de las comisiones tributarias"
(226)

Lo que no parece claro es que el problema esté totalmente superado creemos, más bien, todo lo contrario, ya que como la propia Corte Constitucional lo ha resuelto, la VI Disposición transitoria y final del artículo 102 de la Constitución, procura que se produzca la "revisión" de las jurisdicciones especiales vigentes a la fecha de entrada en vigencia de ella - a excepción de las que expresamente citó-, a los fines de que armonicen con el principio de la unidad de la jurisdicción contenido en el párrafo primero y a su complemento -el párrafo segundo- según el cual no pueden ser instituidos jueces extraordinarios o jueces especiales; y los que haya, en virtud de la especialidad de la materia, lo serán como una sección especial de la jurisdicción ordinaria. (227)

De ahí que se haya considerado que la revisión de las comisiones tributarias debió venir mediante una ley constitucional para adecuarlas a los artículos 102 y 108 de la Carta Magna; especialmente si se tomaba en consideración la reiterada posición de la Corte Constitucional, que había considerado las comisiones citadas como órganos administrativos= con lo que no las había declarado ilegítimas constitucionalmente por violación

(226) Artículo 10.14) de la Ley de Delegación de 9 de octubre de 1971, número 825, citado y transcrito en la nota 217 anterior, del presente trabajo.

(227) En idéntico sentido Omero Cobau expresa: "Lejos, no obstante, de estar a salvo, las comisiones, precisamente por el acentuado carácter jurisdiccional a ellas atribuida por el legislador ordinario, tendrán que afrontar, como resultará del examen del decreto delegado una serie de obstáculos de naturaleza constitucional("Il Contenzioso...etc.,ob. cit., pág. 288)

hipotética del artículo 102, al que hemos aludido-; pero al inclinarse el legislador por una naturaleza diferente- es decir, la jurisdiccional-, aun cuando expresamente no lo dijera, aunque se infiera de las normas que regían las comisiones, pone en peligro que las considere de naturaleza jurisdiccional con lo que su ilegitimidad sería iminente al violar el artículo 102 constitucional, que prohíbe se creen nuevos jueces especiales, que sería lo que ha hecho el legislador. (228)

Pero, como el mismo profesor Micheli advierte, si las viejas comisiones tributarias, como en la actualidad las nuevas, fuesen consideradas -manteniendo su criterio tradicional, la Corte Constitucional- como órganos administrativos, "entonces habría que concluir por la ilegitimidad del nuevo ordenamiento del contencioso tributario, por violación del artículo 113 constitucional, en cuanto faltaría una suficiente tutela ante el Juez ordinario (siendo previsto solo el eventual gravamen ante la Corte de Apelación) y no sería alguna para las cuestiones llamadas de valoración estimativa... contra el artículo 113." (229)

Pareciera claro, en consecuencia, que no se avanzó absolutamente nada en el propósito que se perseguía con la reforma del contencioso tributario vigente; por el contrario, diríamos que sobre el particular -en cuanto al punto constitucional- pareciera que más bien la situación se agravó

(228) Tal es el criterio, que nosotros compartimos del profesor titular de la cátedra de Derecho Tributario de la Universidad de Roma, Gian Antonio Micheli; Corso di Diritto Tributario; ob. cit., pág. 214.

(229) Corso di ... etc., cit., pág. 215.

al acentuar el criterio de atribuirle una naturaleza jurisdiccional a las citadas comisiones tributarias.

Ya brevemente, para terminar esta interesante alusión al derecho italiano, examinemos cuáles son las razones por las que se han considerado las comisiones tributarias como órganos administrativos o como órganos jurisdiccionales.

Por el carácter administrativo de las comisiones se han pronunciado autorizados estudios del derecho público (230) y la Corte Constitucional- como se expresó- en sus más recientes sentencias.

Las consideraciones fundamentales que se han dado, para calificar las comisiones tributarias como órganos administrativos, son las siguientes:

a) la letra de la ley, que hablaba de resoluciones en vía administrativa; b) la falta de caracteres propios de la jurisdicción en el procedimiento, al no existir un completo y exhaustivo contradictorio oral entre las partes y subsistiendo el contradictorio escrito solamente de manera incipiente; y fuera de ello, "el representante de la administración financiera presencia la discusión, votación y deliberación de la comisión lo que estará privado de su importancia, dependiendo la nominación y la ratificación de los miembros de la comisión exclusivamente de la Adminis

(230) Así, Guicciardi, Enrico; la Giustizia Administrativa; ob. cit., pág. 410 y siguientes; Giannini, Achile Donato; Istituzioni di Diritto Tributario; Giuffrè; Milán; 1972, novena edición -reimpresión; pág. 100 y siguientes.

financiera misma"; c) Con base en el artículo 111 de la Constitución contra las decisiones de los jueces especiales es siempre admitido el recurso de casación por cualquier violación de ley, si se admite la naturaleza jurisdiccional de las comisiones, se debería considerar que luego de la fase contenciosa que se desarrolla ante ellas, las cuestiones de derecho pueden ser sometidas al conocimiento del juez ordinario, en todos sus grados, la admisibilidad del recurso por violaciones de ley contra las decisiones de la Comisión Central, en aplicación del artículo 111, conduzca a la absurda consecuencia que la misma cuestión puede ser llevada, o directamente a Casación, o al Tribunal competente, según las normas ordinarias; absurdo que desaparece, cuando se reconozca el carácter no jurisdiccional de las comisiones tributarias, y, consecuentemente, la inadmisibilidad del recurso de Casación contra las decisiones de la Comisión Central."

(231)

La Corte Constitucional italiana, expresó otras razones por las que consideró que las comisiones tributarias eran órganos administrativos, que agregadas a las citadas, completan un cuadro teórico, sobre el asidero de dicha postura de las que nos permitimos citar las siguientes: En primer término todos los componentes de las comisiones distritales y de las provinciales son nombrados respectivamente por el Intendente de Finanzas y por el Ministro de las Finanzas; en segundo lugar, el cargo es de duración breve (cuatro años) y es renovable; y, finalmente, al Intendente le

(231) Militermi, Innocenzo; Vella, Antonio; Il Nuovo Contenzioso Tributario; ob. cit., págs. 3 y 4

compete el poder ordenar la disolución de la comisión distrital en caso de falta de funcionamiento o por cualquier otro grave motivo. Existen otras razones, a nuestro juicio, de menor peso que externó la citada Corte en apoyo de su tesis. (232)

De lo expresado podemos sacar una conclusión interesante, en nuestra opinión. El elemento caracterizador de un órgano jurisdiccional es su independencia; la no supeditación -directa o indirecta- a otros intereses ajenos al de la ley. (233)

Otra parte de la doctrina (234) y la Corte de Casación son, por el contrario, de la tesis que las comisiones tributarias tienen una naturaleza jurisdiccional. La Corte de Casación en la sentencia de las secciones unidas de 20 de junio de 1969, número 2175, principalmente, expresa las razones de mayor relieve que se han producido en apoyo de esta postura. Remitimos a su lectura, en cuanto al detalle, y ofrecemos el siguiente

(232) MILITERNI, I. P. ozenzo; Vella, Antonio: Il Nuovo Contenzioso; ob. cit. pág. 4.

(233) Porque entendemos, según hemos expresado detenidamente en páginas atrás, que el carácter de independiente comprende una serie de elementos o principios que lo configuran: como el nombramiento por concurso como medio de asegurar la escogencia del más idóneo, para eliminar toda representatividad y para garantizar su sola sujeción al Ordenamiento Jurídico; como la inamovilidad en cuanto al tiempo y a la sede; y la cesación, únicamente, por justa causa.

(234) Según vimos, Allorio, Enrico en su obra "Diritto Processuale Tributario" sostiene la tesis de la jurisdiccionalidad de las comisiones tributarias.

resumen de ella. (235)

Se parte, en primer término, de la premisa de que la naturaleza jurisdiccional de un órgano depende necesariamente no de la estructura, si no de la mayor o menor independencia y principalmente de su función.

Que la función de las comisiones tributarias, consiste en aplicar la ley al caso concreto en el conflicto de intereses suscitado por la pretensión de la Administración de percibir una porción del patrimonio del contribuyente y por la oposición de este último sobre la subsistencia del poder de imposición o las modalidades de ejercicio de tal percensión o sobre la determinación en concreto del "quantum" debido, determinaciones que, según las alícuotas o tarifas del tributo, se resuelve en el "accertamento" de la base imponible. (236)

Y si el contribuyente denuncia, ante un órgano que tiene la función exclusiva -de aplicar la ley en base a la objetiva consideración de los hechos y de las circunstancias- una lesión potencial o efectiva de su derecho subjetivo, a causa de la ilegitimidad total o parcial del "accertamento" mismo, "se perfilan los presupuestos y los elementos típicos para que a la actividad de las comisiones tributarias se les deba reconocer natura-

(235) Se encuentra transcrita textualmente en las páginas 6 a 13 de la obra de Militeri, Innocenzo; y Vella, Antonio; Il Nuovo... etc. ob. cit., pág. citadas

(236) Iden anterior, página 6. Expresa, asimismo, en pág. 7 lo siguiente: "... el accertamento tributario es un elemento indispensable para establecer que un crédito de impuesto ha surgido y para fijar su monto; es en consecuencia, la condición de la exigibilidad de tal crédito."

leza jurisdiccional (237)

Y refuerza lo expresado, últimamente, con la diferenciación entre actividad administrativa y actividad jurisdiccional, en el hecho que, mientras la administración es actividad primaria u originaria, directa e inmediatamente impuesta por la ley a órganos públicos, la jurisdicción obra, como actividad secundaria, sustituyendo el Juez al sujeto lesionado en los intereses a él garantizados, para efectuar aquella integración que al citado sujeto le está inhibida hacer. Y así se pone de manifiesto cuando la comisión tributaria declara ilegítimo en todo o en parte el "accertamento" tributario.

Lo anterior se vigoriza, si nos percatamos -según opinión de la Corte de Casación- que las decisiones de las comisiones tributarias, si no son impugnadas según la Ley, asumen carácter de definitivas y de irrevocables, con la consiguiente inmutabilidad del "accertamento" en ellas contenidas: "y un accertamento inmutable es un accertamento que hace estado como se expresa en el artículo 290º del Código Civil, para indicar el efecto de la cosa juzgada, típico de las decisiones jurisdiccionales." (238)

Con relación a la tesis de la independencia, la Corte de Casación expresa que el Decreto número 1639 de 1936 -vigente en aquel entonces- manifestaba que el criterio de los componentes de las Comisiones Tributarias

(237) Idem anterior, pág. 8

(238) Idem anterior, pág. 9

será orientada exclusivamente a la aplicación de la ley y agregaba que ellos tenían todos idéntica función, excluida toda particular representación de intereses territoriales, de categoría o de parte, posición de independencia que la Corte Constitucional -según la de Casación- ha re conocido no prejuzgada ni por el poder de elección entre personas por otros designadas como componentes de las comisiones (poder atribuido a la autoridad administrativa), ni del vinculadísimo poder de la misma au toridad de revocar la nominación o de declarar el vencimiento del encargo de las personas nominadas: en ello obteniendo el consenso sin reser va de la doctrina.

Finaliza la Corte de Casación su fallo expresando: "En conclusión, en consecuencia, parece fundada la apreciación expresada por autorizada doctrina que las sentencias de la Corte Constitucional, no dan una con tribución de interpretación sistemática nueva, respecto a aquella va cri ticamente valorada y rechazado por esta Corte Suprema y se limita a enun ciar aspectos y enfoques del problema que, si bien justifican las dudas que se han producido en doctrina en torno al arduo dilema, no demuestran ellos la incompatibilidad lógico-jurídica con la naturaleza jurisdiccional de las Comisiones Tributarias." (239)

(239) Idem anterior, pág. 15.

4.4.2.2.3.2. Consideraciones y conclusiones que podemos derivar de la discusión en Italia, sobre la naturaleza de las Comisiones Tributarias.-

No interesa extendernos más sobre el punto en discusión y de que, incluso, externemos nuestra opinión, ya que rebasaría los objetivos que perseguimos con esta alusión a la experiencia italiana.

Lo cierto es que la propia Corte de Casación -sin entrar a examinar, si lleva o no razón, en nuestro modesto criterio- reafirma que las comisiones tributarias sí tienen independencia en el desempeño de su cometido, anteponiendo argumentaciones legales a las dadas por la Corte Constitucional. Y lo que importa es eso, a nuestro juicio, que la independencia es el elemento determinante para saber si un tribunal es jurisdiccional o administrativo; será cuestión, entonces, de examinar la legislación de cada país para saber cuál puede ser la naturaleza jurídica de los respectivos tribunales económico administrativos o tributarios. Pero lo que sí ha de quedar claro, es que si un Tribunal o Comisión como la que comentamos, es considerada como administrativa y no da opción para que el contribuyente pueda acudir a la vía jurisdiccional -sinónimo de imparcialidad e independencia como garantías efectivas para que se pueda impartir justicia-, entonces sí que, en nuestro criterio, se da un caso evidente de denegación de justicia y ello podría ocurrir no estableciendo vías sucesivas, sino una única administrativa, o cercenando de la competencia de

revisión jurisdiccional a algunos actos. (240)

Dentro de la expresada línea de pensamiento el jurista italo-argentino, Giuliani Fonrouge, ha expresado: "... la Administración no puede nunca tener las facultades de decidir definitivamente sus relaciones jurídicas con los contribuyentes, ... porque repugna a la equidad y al concepto de una justicia verdadera, ser juez y parte al propio tiempo", refiriéndose a la Administración activa, es decir, a la autoridad encargada de aplicar los tributos. (241) Pero, creemos que, igualmente, vaiedera es esta afirmación, si nos percatamos que un tribunal administrativo -que teniendo por función fundamental la resolución de conflictos tributarios- no goza de independencia con lo que es equiparable, en nuestra opinión, a la administración activa, ya que su dependencia -directa o indirecta- condiciona, mediatiza su actuación, que ha de estar subordinada, únicamente por definición, a la Ley.

Alguien podría replicarnos, que aun cuando no goce el órgano que resuelve las reclamaciones tributarias de plena independencia, constituye una garantía la vía que ante él se le habilita, el cual luego acude a la vía jurisdiccional; ya que ella no imposibilita al administrado para el ejerccicio del derecho de acceso a los tribunales contencioso administrativos. A lo anterior haríamos los siguientes comentarios: si dicho paso por un tribunal administrativo, se preceptúa como obligatorio- al igual que el

(240) Como los llamados "estimativos" en Italia, que no tienen la posibilidad de revisión por la jurisdicción ordinaria.

(241) GIULIANI FONROUGE, Carlos Manuel: Derecho Financiero; Segunda Edición; Editorial Depalma; Argentina; 1970; pág. 746.

resto de la vía administrativa- entonces debe ser organizado de forma tal que funcione de acuerdo con ciertos principios y postulados, porque si no es así, no será una garantía efectiva para el contribuyente, sino un obstáculo para que recurra cuanto antes del respectivo acto en la vía jurisdiccional. Este enfoque lo tendremos muy presente al examinar la legislación costarricense; así como si el paso por un tribunal administrativo, crea una inmunidad -una zona de exención- sobre los actos que son de su conocimiento, de forma tal que estén imposibilitados los tribunales correspondientes del poder judicial para examinar lo resuelto en vía administrativa; y si, peor aún, ni siquiera esos tribunales se encuentran rodeados de adecuadas garantías de independencia e imparcialidad en el desempeño de sus funciones. (242)

(242) El profesor González Pérez ha expresado, con relación al tema en examen, que "la tendencia de crear, dentro de la Administración, órganos especializados encargados de examinar y decidir los recursos que se deduzcan contra sus actos, es siempre elogiable, pues implica unas mayores garantías de acierto que la decisión de los mismos recursos por los órganos a los que se encomienda la gestión de los asuntos administrativos" (los recursos administrativos; ob. cit., pág. 315); pero, el mismo profesor González Pérez ha insistido a través de toda su obra, la especialidad en la Administración de órganos encargados de resolver, no puede implicar, de ninguna manera, la remota posibilidad de que ese hecho justifique que un solo acto se sustraiga al conocimiento de la jurisdicción; sino que la afirmación transcrita implica, como hemos venido sosteniendo -siguiendo en ello al profesor González Pérez- que la vía administrativa, ya que se ha preceptuado como obligatoria, se regula adecuadamente y que en lo referente a los órganos encargados de resolver reclamaciones éstos constituyen una garantía que acudiendo a ellos -por la especialidad e independencia que los caracteriza- existe una posibilidad efectiva de obtener satisfacción a las pretensiones, cuando razonablemente corresponda.

4.4.2.2.3.3. Naturaleza de los tribunales económico administrativos es pañoles.

Cómo se ha resuelto en España el punto en cuestión?. Es decir, han sido considerados como de naturaleza jurisdiccional, o, por el contrario, administrativa, los tribunales económico administrativos?. Brevemente refirámonos al tema a los fines de ilustrar, mayormente, el debatido extremo, que como se vio, ha ocupado la atención de la doctrina y jurisprudencia italianas; lógicamente, dependiendo de las particularidades de su Ordenamiento Jurídico, el cual en definitiva viene a condicionar, de manera sensible, el análisis en cuestión.

De la bibliografía consultada, la tesis dominante es la de que las reclamaciones económico administrativas tienen una naturaleza, decididamente, administrativa y no jurisdiccional. (243)

Por otra parte, creemos que la normativa jurídica atinente a la materia en España, no presenta intrincados problemas como los que acabamos de examinar en relación con la legislación italiana; la conclusión de que su naturaleza jurídica es la administrativa, no tiene la menor duda.

(244)

(243) Para un estudio amplio sobre la historia y ámbito en lo económico administrativo se recomienda la lectura de la obra de Pedro Luis Serrera Contreras: "Lo económico-administrativo: Historia y Ambito"; ob. cit.,

(244) El profesor Sáinz de Bujanda, al respecto, expresa: "... Ciertamente, la resolución de reclamaciones tiene en nuestro sistema el carácter de función administrativa, puesto que se despliega en órganos de

El artículo 90, al que ya se ha hecho referencia, de la Ley General Tributaria establece que las funciones de la Administración -comprendiendo tanto el orden de gestión, en cuanto a la liquidación y la recaudación; como el de la resolución de reclamaciones -estarán a cargo de órganos diferentes a los que se les encomendará una y otra función. Es decir, la separación se produce entre unos órganos y otros, pero se encuentran unificados en la Administración, ya que realizan las funciones que en el campo tributario comprende la plenitud de las tareas ejercitables.

Entonces de lo que trata es de crear órganos especializados: unos a cargo de las funciones de gestión para la liquidación y recaudación; y otros para la resolución de las reclamaciones. Como con excelente tino se ha expresado en las Notas de Derecho Financiero, de lo que "se trata es de racionalizar, en vía administrativa, la aplicación del tributo...", pretendiéndose en efecto que "los actos aplicativos, dictados por los órganos de gestión, puedan ser revisados, antes de que se produzca la incoación de un verdadero proceso tributario, por ciertos órganos de la Administración, cuyo carácter colegiado y específica preparación constituyen una garantía de la bondad de los fallos. Estos últimos no producen más efectos que los de actos administrativos de resolución, susceptibles

la Administración a los que se encomienda una labor de contenido jurisdiccional en torno a actos emanados de ella misma..." (Presentación a los temas sobre Justicia Administrativa Tributaria... etc. ob. cit., pág 7).

como veremos, de impugnación en la vía judicial. Resulta, pues, que al tramitarse una reclamación económico administrativa estamos muy lejos de la posición que las partes ocupan en un verdadero proceso. En rigor, no hay "partes" con posiciones antagónicas y un "organo independiente y superior" que dicta sentencia, sino una revisión que la propia Administración realiza de sus actos de gestión, con el fin de convertirlos o no en definitivos, antes de que puedan ser objeto de impugnación ante los Tribunales de Justicia, esto es, antes de que el particular pueda ejercitar una verdadera pretensión frente a la Administración y comparecer frente a ella ante la autoridad judicial, incoando un proceso". (245)

Si se examina la Ley General Tributaria, se constata con relativa facilidad que en el legislador no quedó la menor duda de que los citados órganos de resolución de las reclamaciones económico-administrativas, tuviesen una naturaleza administrativa. De que el paso por ellos constituye-

(245) Seminario de Derecho Financiero; Notas de... etc.; ob. cit., páginas 1083-1084. Estamos en un todo conforme con lo expresado en la transcripción hecha de lo expuesto por el Seminario de Derecho Financiero, pero con el siguiente agregado: que en rigor la vía económico administrativa, si bien permite a la Administración "revisar" -para utilizar el mismo término- el acto dictado por el órgano de gestión, se requiere, no obstante, de la inconformidad manifiesta y materializada en un recurso por parte del particular; y en caso de que no interponga el citado recurso, el acto de gestión será definitivo, sin que haya habido la posibilidad de que la Administración lo revise para garantizar su "bondad". Creemos que lo apuntado es propio de todo recurso administrativo, no únicamente del económico administrativo y corresponde a uno de los objetivos, según vimos, que se persigue con la obligatoriedad de la vía previa administrativa, el de proteger a la Administración contra las actuaciones precipitadas de los funcionarios inferiores. Creemos en consecuencia, que a la expresión "sino una revisión que la propia Administración realiza de sus actos de gestión", se le debe agregar: "en virtud del recurso interpuesto por el particular"; ya que de lo contrario, se parecería estar limitando al sistema de revisión de oficio y se dejaría de la revisión que la Ad

ra un medio para que la Administración, antes de ser enjuiciada ante los tribunales ordinarios, tuviera la oportunidad de rever sus actos; con lo cual asegurara una mayor eficacia en su actuación y confirmara la certeza del apego al Ordenamiento en la resolución, respecto a lo cual hubiere surgido un conflicto. (246) En efecto en el Capítulo VIII de ella se regulan los supuestos de "Revisión de Actos en vía administrativa", entre los cuales se incluye una Sección -la tercera- que versa sobre las "Reclamaciones Económico Administrativas."

No existe, en conclusión, duda en calificar las citadas controversias como de naturaleza administrativa; son un recurso administrativo; a lo cual siguiendo a la exposición de las Notas de Derecho Financiero, se debe agregar que son recursos especiales, y que constituyen un presupuesto del proceso contencioso administrativo.

Lo de especial del recurso, se deriva del hecho de que el recurso económico administrativo no es un recurso ordinario, que pueda utilizarse contra cualquier acto de la Administración, sino que, por el contrario, sólo contra aquellos calificados taxativamente por la ley como componentes del ámbito de lo económico administrativo; asimismo, su especialidad estriba

ministración efectúa a consecuencia del recurso que se le ha presentado contra uno de sus actos de gestión.

(246) Sobre este extremo nos extendimos cuando hablábamos de los privilegios de la Administración, uno de los cuales, decíamos, precisamente era este de externar, en la vía administrativa ejercitable en forma previa y obligatoria, su criterio antes de que fuese exhibida ante un órgano extraño a ella.

en el hecho de que a diferencia de los actos administrativos en general, los llamados económico administrativos son conocidos y resueltos por unos órganos colegiados a los que compete esa función. Lo que constituye presupuesto para que pueda recurrirse a la vía jurisdiccional, se deriva fácilmente de la afirmación, que hemos hecho, de que la vía administrativa debe agotarse previamente (privilegio de la decisión previa) a la interposición de la demanda contencioso administrativa, que es admisible a condición de que contra el acto administrativo en cuestión, no quepan más recursos en sede administrativa, es decir que se haya causado estado.

No nos extenderemos en más consideraciones sobre los tribunales económico administrativos españoles. Únicamente dejamos señalados los siguientes aspectos, que son de gran interés examinar en otra sede, y que en ésta apenas enumeramos con los breves comentarios siguientes: la falta de plenitud de conocimiento de la llamada "jurisdicción" económico administrativa de todos los actos de igual naturaleza, ya que al Ministro de Hacienda se le reserva, por vía de excepción, el conocimiento de algunas reclamaciones. (247) y los acuerdos de los Jurados territoriales y los del Central, dictados sobre cuestiones de hecho, que no tienen recurso alguno-salvo las excepciones que se establecen en la ley-, ni siquiera el contencioso-administrativo. (248)

(247) Artículo 163 de la Ley General Tributaria.

(248) Artículo 152.2 de la Ley General Tributaria.

Capítulo aparte en la consideración merece hacer, aunque sea brevemente, sobre el tema de la independencia de los tribunales económico administrativos españoles.

Hemos afirmado que el rasgo diferenciador y característico de un órgano jurisdiccional es su independencia. Pues bien, la falta de dicha nota de los tribunales económico administrativos, refuerza aún más, la tesis de que son efectivamente órganos propios de la Administración, como se ha afirmado, y en lo que coincide, hasta donde sepamos, la doctrina importante a considerar en España. Sin mayor análisis, aludamos a los aspectos que nos sirven de apoyo a la afirmación que acabamos de hacer.

Entre los órganos competentes para resolver las reclamaciones económico administrativas se encuentra el Ministro de Hacienda (249) Quien además de la competencia propia establecida por el "Reglamento para las Reclamaciones", tiene la de aquellos asuntos que "por su índole, cuantía o trascendencia de la resolución que haya de dictarse considere el Tribunal Económico-Administrativo Central, que deban ser resueltas por el "Ministro", o respecto de "aquellas de la competencia del Tribunal Central para cuya resolución no se obtuvieran tres votos conformes, o en las que el Vocal delegado del Interventor General de la Administración del Estado solicita

(249) Artículo 3.1 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, que en lo sucesivo nos referiremos a él con la abreviación "Reglamento para las Reclamaciones".

re que se someta el asunto al acuerdo del Ministro." (250)

Pero si eso fuera poco, el máximo organismo colegiado de la vía económico-administrativa, sea el Tribunal Económico-Administrativo Central, está compuesto por cinco miembros -un Presidente y cuatro vocales- que deben tener las categorías de Jefe Superior de Administración, nombrados por Decreto, previa deliberación del Consejo de Ministros y a propuesta del titular de la Cartera de Hacienda, "entre funcionarios procedentes de alguno de los Cuerpos dependientes de dicho Ministerio." (251)

Creemos que las normas sobre nombramiento de los integrantes del citado Tribunal Central; la función que cumple el Interventor general de la Administración del Estado -de "fiscalización" que le atribuyen las Leyes

(250) Artículo 8.3 18.4, respectivamente, del Reglamento para las Reclamaciones. Abdicación mayor no hemos visto antes de las funciones propias de un Tribunal colegiado que cumple funciones fundadas en la "facultad de la Administración" (artículo 4.2 del citado reglamento), en un funcionario político como es el Ministro de Hacienda. Se echa por tierra cualquier hipotética independencia que se quisiera arguir con la función que cumple el Interventor general de la Administración del Estado, quien teóricamente, se encuentra en posición de sustraer cualquier asunto (por su índole, cuantía o trascendencia, que cubre todo lo imaginable) al conocimiento y resolución del Ministro. Creemos que ello es entendible en el centralismo del sistema que se observa a través de la legislación española, en cuanto a la concesión de potestades y al ejercicio de prerrogativas de la Administración.

(251) Artículo 13.1 del Reglamento para las Reclamaciones.

y los preceptos del Reglamento para las Reclamaciones, según el artículo 13.3 del citado Reglamento-; la competencia del Ministro de Hacienda -que en línea teórica y con buen fundamento jurídico, puede avocarse al conocimiento de cualquier asunto que se discuta en el Tribunal Central-; constituyen un complejo normativo que, a nuestro juicio, no sólo confirman la tesis dominante de que el recurso económico administrativo -y los órganos colegiados que en él participan-son administrativos; sino que, en nuestro entender, niegan el calificativo de "Tribunal" que lleva aparejado la nota de independencia, que es lo que le da el matiz de jurisdiccionalidad, aun cuando su ubicación pueda estar en un poder distinto al judicial o ser autónomo de los otros poderes.

4.4.2.2.3.4. Naturaleza del Tribunal Fiscal y Comité Arancelario costarricenses.

4.4.2.2.3.4.1 Consideraciones preliminares.

En primer término, debe observarse que en Costa Rica, no existen órganos especializados de resolución de las controversias, que se presentan en la Administración, ante los cuales se discutan los actos de gestión tributaria, que se dicten en todos los ámbitos a los que nos hemos referido en este estudio, y que convencionalmente hemos distinguido en tributación interna, tributación aduanera y tributación municipal. Existe por un lado el Tribunal Fiscal Administrativo que, en lo que respecta a la resolución de recursos en materia tributaria, tiene a su cargo -según se verá con mayor detalle- principalmente la revisión en alzada de los actos de gestión dictados por la Dirección General de Tributación Directa; y, por otra parte, el Comité Arancelario -conforme se ha adelantado- resuelve en definitiva sobre las controversias que surjan sobre los criterios de clasificación arancelaria, luego de recaer la respectiva resolución por el jerarca de las aduanas del país.

En el ámbito que hemos denominado municipal o local, no existe un tribunal u órgano especializado y distinto de la administración, al que le compete resolver los recursos que contra los actos de gestión tributaria municipal se le presenten. Y, conforme hemos definido nuestra posición, ello constituye un verdadero obstáculo para el ejercicio del derecho de

efectivo acceso a la jurisdicción contencioso administrativa, ya que la falta de estructuración de órganos distintos y especializados en la resolución de reclamaciones, retrasa el rápido acceso a la vía jurisdiccional; y ello, sin considerar los obstáculos o dificultades que pueden imponérsele al contribuyente en la vía administrativa (que debe ser obligatoriamente agotada) y que puede causar la "definitividad" del respectivo acto; muriendo en ella toda posibilidad de acceso a los órganos jurisdiccionales.

El tema preocupó a la comisión que preparó un anteproyecto de Código Tributario Municipal -a lo cual nos hemos referido-, la que en su informe final manifiesta, en lo que interesa, lo siguiente: "Otro problema - que debió resolver la Comisión era el de decidir el sistema de recursos para conocer por vía de apelación las fijaciones del impuesto que harán las municipalidades, pues se presentan dos alternativas: a) por razones de orden técnico las apelaciones deben ser conocidas por un órgano especializado en materia tributaria, que normalmente ha de estar - ubicado en San José, lo cual plantea el problema de alejar al contribuyente del sitio en que se resolverá su controversia. Por otro lado, una forma de acercar al funcionario que administra justicia a las localidades municipales sería concediendo competencia a los alcaldes (253) para resolver las controversias municipales, pero esta solución tiene el

(253) Los alcaldes en Costa Rica son funcionarios que administran justicia, exclusivamente y dependen del Poder Judicial.

inconveniente de que los señores alcaldes deben conocer un tipo de relaciones jurídicas bastante especializado que comprende materias eventualmente ajenas a la formación rigurosamente jurídica, tales como costo, estimación de obras, plusvalías, etc...." (254)

Finalmente la comisión se inclinó por la alternativa de conceder el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo contra las resoluciones dictadas por las Municipalidades, cuando fija avalúos o determina obligaciones tributarias a cargo de los sujetos pasivos, ya tengan los respectivos administrados el carácter de contribuyente, sustitutos o responsables (255).

Los motivos por los cuales se inclinó la comisión redactora del ante-proyecto de Código Tributario Municipal por la citada alternativa, ella misma los argumentó en los términos siguientes: "...La circunstancia de estar ubicado en San José, (el Tribunal Fiscal Administrativo) en tanto es una desventaja para los contribuyentes, se atenúa considerablemente por el hecho de ser un Tribunal Administrativo razón por la que se puede acudir a él sin mayores formalismos, (256) al grado de que a este Tribunal le ha correspondido durante muchos años conocer de las controversias originadas por la aplicación del Impuesto Territorial sin

(254) Informe final de los trabajos realizados por la comisión nombrada para redactar un anteproyecto de Código Tributario Municipal; págs. 33-34.

(255) Artículo 66 del anteproyecto citado.

(256) Aun cuando en el artículo 66 se dispone que el escrito de apelación se hará -o se presentará, como pareciera lo correcto- en papel común, "pero después deberá ser autenticado"(se supone que por un abogado, aun cuando no se diga).

que se haya suscitado problema alguno por motivo de su ubicación en San José"(257).

No puede negarse, de ninguna manera, que de convertirse en ley de la República el anteproyecto de marras en el extremo que comentamos, así como en otros, significará un gran progreso, ya que en la actualidad como hemos insistido, la tributación local o municipal se caracteriza por una carencia, casi plena, de regulación adecuada. Pero estimamos que si se da el paso tan positivo de normar las relaciones jurídico-tributarias, tanto en lo concerniente al aspecto sustantivo del Derecho Tributario, como al ámbito de lo procesal, debería hacerse un esfuerzo por reorientar el anteproyecto de acuerdo con las modestas aportaciones que procuramos dar con este estudio. Ya hemos hecho referencia a lo inconveniente que resultaría la emisión de un código tributario municipal independiente; en vez de incorporar las regulaciones especiales de la tributación local al Código Tributario, que desde que se promulgó, se pretendió que fuera nacional, es decir, aplicable a la tributación costarricense, sin importar qué ente, órgano o institución era el beneficiario de los ingresos tributarios respectivos.

(257) Expresamos antes que dicha impresión no tiene ningún sustento científico, cierto, sino que se basa en una presunción arbitraria. Que sepamos, nunca se ha efectuado en Costa Rica un estudio sobre los contribuyentes que no apelan por las dificultades económicas, por su ignorancia o lejanía física u otras similares. El Tribunal Fiscal Administrativo y las oficinas de la Administración Tributaria, tienen abundante experiencia con relación a los contribuyentes que concurren a ella, recurriendo de sus resoluciones, pero no de los que han dejado pasar el tiempo para apelar sin que hayan ejercitado su derecho, que constituyen la inmensa mayoría (esta afirmación sí es fácilmente constatable).

Asimismo, consideramos que debe ponderarse muy bien el paso que está dando al centralizar la actividad de resolución de controversias, a ni vel administrativo-tributario, en un sólo órgano con sede en la capital del país. Consideramos que las dificultades que representa para contri buyentes que se encuentran a trescientos y quinientos kilómetros -o a - menos en los centros de población más importantes después de la ciudad capital- para impugnar las resoluciones de los municipios, atenta contra el principio de efectivo acceso a la justicia; que ha de facilitar se y no dificultarse. Por otra parte, resulta extraño, que la tributa ción local, cuyo ámbito se circunscribe a una porción territorial redu cida -los llamados cantones-, sobre los hechos, situaciones, actos o - cualidades que surjan a la vida jurídica en ella -en fin el hecho gene- rador de la obligatoria tributaria-, requiera para el ejercicio de un - derecho elemental de defensa, que el contribuyente deba desplazarse, - trasponiendo los límites del cantón el que se ha producido el hecho y en el que por lo general vive, a cientos de kilómetros, muchas veces, para comparecer ante un órgano estatal, que cómodamente se niega a sa- lir de la ciudad capital -a donde pretende que lleguen todos los que - claman por justicia, de todos los rincones del país-, en vez de estable- cer salas especializadas del citado Tribunal en lugares con un número - de población importante, a tenor de la política puesta en práctica por la Administración Tributaria, con la apertura de las primeras oficinas regionales (258).

(258) Lo que expresamos es fácilmente probable. La Ley 4755 de 3 de ma- yo de 1971, que corresponde al Código Tributario costarricense, es

Y aún somos más flexibles en nuestra posición. Ese sistema propuesto -- por la comisión redactora del anteproyecto, quizá podría aceptarse -ante la imposibilidad de que se modifique como proponemos o de acuerdo con otra fórmula que recoja o supere nuestras preocupaciones en interés de los administrados- pero con alguna variante que tenga presente que al - contribuyente debe facilitársele la defensa de sus derechos e intereses legítimos. Dentro de esta idea fundamental -e insoslayable, a nuestro juicio- y partiendo de la proposición de la comisión expresada en su anteproyecto. Cualesquiera de las siguientes posibilidades, estimamos, - que podrían mejorar la sugerencia del anteproyecto.

Que las apelaciones sean planteadas en la municipalidad respectiva -ya que de este extremo no se habla en el anteproyecto- la que las enviará

tablecía en el párrafo final del artículo 145 lo siguiente: "El Poder Ejecutivo queda facultado para aumentar el número de Salas en la ciudad de San José y para crear otras en las capitales de provincias, conforme lo justifique el desarrollo económico y las necesidades reales del país". Pues bien, un proyecto apoyado por el Poder Ejecutivo y por integrantes del actual Tribunal Fiscal Administrativo, que se convirtió en Ley -la primera modificación del citado Código, la Nº 5179 de 27 de febrero de 1973-, si bien tiene mucho de positivo -creemos que más de positivo que de negativo- al fortalecer la independencia del Tribunal en cuanto a su organización, funcionamiento y competencia, lo cierto es que no encontramos razón para que se haya suprimido la parte final, que hemos transcrito. De esta forma, entendemos objetivamente, se mató de antemano toda posibilidad de establecer salas especializadas en el resto del país. Si se temía por la pérdida de autoridad del Tribunal Central, bien pudo haberse soslayado el temor, haciendo depender jerárquicamente a los tribunales provinciales o regionales que se llegaren a establecer del Tribunal Central (es decir, del Tribunal Fiscal Administrativo; éste que - se quiere mantener siempre y toda costa capitalino); como existe en - España el recurso de alzada de los actos dictados por los tribunales territoriales y las Juntas al Tribunal Central Económico administrativo.

al Tribunal Fiscal Administrativo. (259). Luego todo el diligenciamiento, a opción del interesado, podría hacerse ante el Tribunal Fiscal directamente o por medio de la misma municipalidad -que por otra parte debe ir formando un expediente idéntico al que obra en poder del Tribunal Fiscal, para que sea estudiado en cualquier momento por el interesado, su abogado o el representante de sus intereses, que desee el contribuyente-, la que deberá de recibir durante todo el tiempo que se tramite el procedimiento cuantos escritos y documentos le presente el interesado y a su costa enviarlos al citado Tribunal Fiscal. Decimos que a su costa, ya que de lo contrario se estaría estableciendo una discriminación en contra de los contribuyentes que no viven cerca del Tribunal; en esa forma el principio de igualdad se materializa. Y a los fines de que haya interés por parte de la Administración tributaria municipal en la rápida solución de las controversias, creemos que debe regularse el procedimiento mediante el establecimiento de plazos para resolver -y no un escueto artículo que no regula nada (el del artículo 66 del anteproyecto)-, los efectos del silencio, la suspensión de los efectos del acto impugnado y cuestiones análogas.

(259) Lo que a nuestro juicio plantea la necesidad de crear una Sala ad hoc en tributación municipal, no sólo por la especialidad, por que existe afinidad en unos casos con el impuesto territorial del que actualmente conoce o con otros tributos -como ventas, consumo- que, igualmente, llegan a su conocimiento. Pero a los fines de que haya mayor celeridad, creemos que el Tribunal debe aumentar el número de Salas (posibilidad que, como comentamos, se desistió de lograrla con la reforma legislativa del 73).

Otra alternativa, menos deseable que la anterior, a nuestro juicio, consistiría en la utilización del correo -como se usa en España- para interponer a través de él las apelaciones y hacer las alegaciones pertinentes. La interrupción de los plazos se operaría -como ocurre en el Derecho español- en el momento en que se presenta a la ventanilla de la oficina postal el escrito respectivo (abierto para que se coteje con la copia, que deberá sellarse por el funcionario del correo); debiendo remitirse en forma certificada para asegurar su identificación más fácilmente. Creemos que este sistema debe existir de todas formas, pero no suple de manera alguna el expediente que no puede consultar y el grado de certeza es infinitamente menor si se interpone el recurso, como sugerimos en la alternativa anterior, ante la municipalidad respectiva.

Finalizamos esas consideraciones generales, y casi accesorias, sobre el anteproyecto de Código Tributario Municipal, para entrar a analizar si los tribunales fiscales costarricenses existentes en la actualidad, gozan de la independencia debida y si el paso por ellos garantiza al contribuyente -por la citada nota de independencia, unida a la especialidad de sus miembros y a una adecuada regulación que propicia la eficacia- el acudir ante dichos órganos para que se le haga justicia; o si, por el contrario, no son sino los consabidos obstáculos que la Administración le pone al contribuyente para que no se defienda o para posponerle el acceso a los tribunales judiciales.

4.4.2.2.3.4.2. El Tribunal Fiscal Administrativo

4.4.2.2.3.4.2.1. Su naturaleza Jurídica

Aun cuando, como expresamos en páginas anteriores, formalmente no se --
hace una diferenciación entre órganos de gestión y de resolución de --
las reclamaciones tributarias en el Código Tributario; lo cierto es --
que sí existe una separación tajante entre unos y otros. Pero con una
salvedad importante. Los órganos de gestión tributaria -aun cuando se
hable de reclamación y no de recurso- en el procedimiento de determina-
ción de la obligación tributaria, cumplen una función de resolución de
las inconformidades manifestadas por los contribuyentes, y es de tal -
importancia este paso, que el contribuyente que guarde silencio en el
plazo que se le concede para oírle, no podrá, luego, acudir al órgano
especializado y diferente de los de gestión tributaria: el Tribunal -
Fiscal Administrativo. Es el procedimiento de vista inicial, al cual
nos referiremos, en particular, más adelante (260).

Y, aún más, no sólo creemos que exista una separación de los órganos -
de gestión, sino de que el citado Tribunal goza de plena independencia
en el desempeño de sus funciones. Creemos, firmemente, que la indepen-
dencia de nuestro Tribunal es aún mayor que la de la Comisión Central
Tributaria italiana, respecto a la cual si existía duda antes de la Re

(260) Ver artículos 139 a 141 del Código Tributario.

forma Tributaria del 71 -según vimos- sobre su naturaleza jurídica, ya después la duda se ha desvanecido ante la circunstancia de que el legis
lador delegante reafirmó las notas de independencia, autonomía e impar
cialidad de las comisiones tributarias, siendo consideradas hoy como ór
ganos jurisdiccionales.

Hemos insistido en que la nota distintiva de un órgano jurisdiccional -
es su plena independencia de influencias extrañas a la Ley. Veámos co
mo esta característica se encuentra presente en la normativa del Tribu
nal Fiscal Administrativo costarricense.

El citado Tribunal se encuentra integrado por cinco miembros. El Presi
dente un abogado y los restantes: dos abogados, un ingeniero agrónomo y
un ingeniero civil.(261) Ellos "deben trabajar a tiempo completo y -
ser personas que en razón de sus antecedentes, títulos profesionales y
reconocida competencia en la materia, sean garantía de imparcialidad y
acierto en el desempeño de sus funciones". (262)

El nombramiento de los miembros propietarios se realiza, individualmen
te, por el Poder Ejecutivo (263) previo concurso de antecedentes, que se

(261) Aun cuando por una disposición transitoria, la 1, durante ocho a
años, en vez de tres abogados, el Tribunal tendrá: dos abogados,
uno de los cuales es su Presidente, un contador público autorizado, un
ingeniero civil y un ingeniero agrónomo. (Ley de 8 de febrero de 1973).

(262) Párrafo primero del artículo 151 del Código Tributario.

(263) Es decir, por el Presidente de la República y el Ministro de Ha
cienda.

ha de efectuar con las formalidades e intervención de las autoridades - que establece el Estatuto de Servicio Civil; y en caso de remoción, las formalidades y disposiciones de dicho Estatuto deben ser igualmente observadas. (264)

En cuanto al período de duración del nombramiento, realmente existe una confusión, de tal naturaleza, que auguramos sea clarificada antes de - que se presente el problema al vencerse el período de ocho años de los actuales miembros. Ocurre que la versión del artículo 152 del Código - Tributario -la original de la Ley de 1971- establecía que el nombramiento de los integrantes del Tribunal era para un período de ocho años, pudiendo ser reelectos para un nuevo período; y fue modificada por la Ley de 27 de febrero de 1973, que suprimió toda alusión a un período determinado, derivándose de ellos que (aparentemente) el mismo es de carácter indefinido; pero sucede que el artículo 153 en su párrafo final establece lo siguiente: "El Poder Ejecutivo, una vez finalizado el período

(264) Su remoción procede, únicamente, por las siguientes causas, según el artículo 153; desempeño ineficiente de sus funciones; mala conducta en el desempeño de sus cargos; negligencia reiterada que dilate la sustanciación de los procesos; comisión de delitos, incluso tentativa y frustración, cuyas penas afectan su buen nombre y honorabilidad; y falta de excusa en los casos previstos en el artículo 155 del Código o la violación de las prohibiciones establecidas en él (el artículo 155 dictado se refiere a los casos en que el miembro del Tribunal debe excusarse por que tenga interés directo o indirecto en el asunto o lo tuviere algún pariente cercano; les está prohibido ejercer la profesión para la cual fueron elegidos y expresar y aun insinuar privadamente su opinión respecto de los negocios que están llamados a fallar, además de hacerse acreedor de la pena prevista para el prevaricato por el Código Penal).

do de nombramiento (cuál nos preguntamos nosotros, sino se señala?), pro
cederá a reelegir a los miembros en funciones, salvo que declare a alguno
no no elegible en virtud de que haya incurrido en alguna causa que amerita
su remoción".

Como se ha visto se habla de "período de nombramiento" y de reelección,
pero en la nueva versión del articulado modificado por Ley, citada, de
1973, no se expresa cuál es el período de la nominación que se haga de
un miembro del Tribunal. También fue suprimida de la versión original,
el límite de edad que se establecía en setenta años de edad; con lo que
en lo sucesivo no existirá dicha condición.

Hemos apreciado, conforme se mencionará, una serie de extremos positi-
vos de la reforma del 73, pero otros obedecen a puro casuismo y a un -
subjetivismo extremo, partiendo de ciertas condiciones particulares -
-muy entendibles y humanas por cierto- de algunos de los integrantes -
del Tribunal. Pero regresando al problema de la duración del período -
de nombramiento, qué interpretación cabe, congruente con el espíritu, -
que procuraremos intuir, del legislador?

Pareciera que el período es indefinido por lo siguiente: en el Transito
rio 1 -dentro del casuismo al que hemos aludido- se mantiene por ocho a
ños más, a partir de 1973, la integración del Tribunal compuesto por -
dos abogados, un contador, y dos ingenieros, uno agrónomo y el otro ci
vil; y al concluir ese período -sea el 7 de marzo de 1981, porque la -
ley entró en vigencia a partir de su publicación y ésta se produjo el -

7 de marzo de 1973- se aplicará lo dispuesto por el párrafo final del artículo 153 -que transcribimos anteriormente-, con los miembros que reúnen los requisitos enunciados en el artículo 151 del Código, a los que hemos aludido en el párrafo cuarto del presente apartado; por lo que la expresión "miembros en funciones" del párrafo final del artículo 153, debe interpretarse respecto de aquellos en funciones al momento de la entrada en vigencia de la ley; y si esta interpretación es la correcta -como a nosotros nos parece- entonces, el citado párrafo, debió ser parte de la disposición transitoria y no del texto permanente.

El carácter de indefinido del período de nombramiento, nos parece un a cierto introducido implícitamente por el legislador del 73, ya que ello permite una mayor independencia en el desempeño del cargo, no sujetándose su estabilidad a la forma cómo falle los casos sometidos a su conocimiento; procediendo, únicamente, su remoción cuando existan causas tasadas de incumplimiento o de violación de ciertos deberes que debieron observarse. Creemos, que de esta manera se asegura el requisito de inamovilidad en el cargo -y en la sede sobra decirlo, si se tiene en cuenta que en Costa Rica sólo un Tribunal existe y con sede única en la ciudad capital- que contribuye a definirlo como órgano independiente.

Para completar, en mejor forma, la naturaleza jurisdiccional que apreciamos en el Tribunal Fiscal Administrativo -c n las observaciones, repetimos, que se harán, que contribuirán a mejorar su funcionamiento- aludimos a las siguientes normas del Código Tributario.

Aun cuando hemos observado que la organización y funcionamiento del Tri
bunal, se basa en normas de remisión del Código de Procedimientos Civi
les y la Ley Orgánica del Poder Judicial, dicha circunstancia tiene de
positivo, como apreciación general, que con ello se admite el paralelismo,
al que hemos hecho alusión, entre las formas judiciales que deben a
doptarse en la resolución de controversias en el ámbito administrativo,
como garantía de una más efectiva defensa por parte del contribuyente:
(265) incluyendo la retribución de los integrantes del Tribunal, cuyos
sueldos deben ser iguales al de los miembros de los Tribunales Superio
res del Poder Judicial, con lo cual se le da un mayor rango y permite -
participar en los concursos, a profesionales más calificados. (266)

Creemos que una de las características, poco usuales, es la que un órga
no que se encuentre dentro de la Administración Pública -al menos teóri
camente- no se encuentre sujeta a las normas dictadas por el Poder Admi

(265) Dichas remisiones pueden apreciarse en la corrección disciplina-
ria, que le compete al Tribunal, durante las actuaciones que an
te él sean llevadas a cabo de conformidad con las disposiciones del Ca
pítulo 1, Título X, de la Ley Orgánica del Poder Judicial; (artículo 150)
la imposición de las multas que correspondiere, en aplicación de las -
normas sobre corrección disciplinaria, de acuerdo con los artículos 946
y siguientes del Código de Procedimientos Civiles, (artículo 150 in fi-
ne), el principio general de la supletoriedad del artículo 154, que ex
presa en lo pertinente: "El Tribunal debe ajustar su actuación al proce
dimiento y a las normas de funcionamiento que establecen el presente Có
digo y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en lo que ésta fuere aplica
ble supletoriamente!"; El Tribunal debe dictar sus fallos de acuerdo -
con lo que disponen los artículos 67 y 68 del Código de Procedimientos
Civiles, así como las disposiciones del Código Tributario en lo que fue
ren aplicables, pareciendo así que la supletoriedad -erróneamente- es -
la del Código Tributario y no, como debiera, la de la otra ley (artícu-
lo 154, párrafo cuarto).
(266) Artículo 152, in fine.

nistrador en la aplicación del Derecho a un caso concreto. Así el artículo 155, apartado 1), establece como prohibición a los miembros del Tribunal Fiscal Administrativo: "Aplicar decretos, reglamentos, acuerdos y otras disposiciones que sean contrarias a la ley;". Es decir frente a dos normas -al igual que los jueces del Poder Judicial- que estén en oposición, resolverá la respectiva controversia conforme a aquella de mayor rango jurídico. Es decir, el derecho que surge de las normas reglamentarias y demás disposiciones del Poder Ejecutivo, no obligan al Tribunal Fiscal, cuando en su criterio exclusivo, estime que contraría normas jurídicas de superior valor.

Y para que no quede la menor duda sobre la naturaleza jurisdiccional - que nosotros encontramos en este Tribunal, el propio Código Tributario establece que el mismo "es un órgano de plena jurisdicción e independiente en su organización, funcionamiento y competencia, del Poder Ejecutivo, y sus fallos agotan la vía administrativa." (267)

Se asegura la eficiencia del órgano, y su independencia, sustrayendo al Poder Ejecutivo de la selección del resto del personal del Tribunal. Así el párrafo final del artículo 154 del Código Tributario, establece - que aquél "debe contar con un Secretario y el personal administrativo - necesario para su buen funcionamiento, nombrados por el Tribunal de a-

(267) Artículo 149, párrafo segundo, del Código Tributario.

cuerdo con las regulaciones del Estatuto de Servicio Civil." (268)

Y, en cuanto a los actos de gestión tributaria, todos ellos tienen re-curso de apelación ante el Tribunal Fiscal, sin la intromisión de auto-ridad alguna ajena a él y sin la posibilidad -como hemos visto que ocu-rre en España- de que un funcionario de alto rango pueda sustraer de su conocimiento para resolver él las controversias?

Con relación al punto de los actos que pueden ser impugnados ante el Tribunal expresamos que, prácticamente, todos o, al menos, los más im-portantes. A este extremo nos referiremos en el apartado siguiente.

No existe -refiriéndonos a la segunda parte de lo planteado- ninguna po-sibilidad -y ha sido confirmado, asimismo, por la práctica- de que fun-cionarios ajenos al Tribunal -del Ministro de Hacienda para abajo en la escala jerárquica (269)- puedan avocarse el conocimiento de los asuntos

(268) Que obliga a la Dirección General del Servicio Civil a sacar a -concurso por oposición las plazas vacantes que queden y a presen-tarse al Tribunal Fiscal Administrativo una terna por cada vacante para que escoja entre los que figuran en ella. Asimismo lo que reviste una gran importancia, ya que viene a reforzar la aludida independencia -el Tribunal elabora una lista de sus abogados, tres ingenieros civiles y -tres ingenieros agrónomos, que reúnan los mismos requisitos que los pro-pietarios, para que suplan a éstos en caso de ausencias temporales, de impedimentos o excusas.

(269) Aunque sí recordamos el lejano caso -de hace unos diez años- en que un Ministro de Hacienda llamó a miembros de un Tribunal Fis-cal Administrativo para hacer conciencia en la necesidad de que tuvie-ran muy en cuenta los intereses fiscales, ya que, en su criterio, en al-gunos fallos se eramuy flexible en favor de los derechos de los adminis-trados. Pero esto ocurrió cuando el Tribunal estaba en vías de adqui-rir las características de hoy. No negamos la posibilidad de que pueda volver a ocurrir una cosa similar a la que describimos, pero la posi-ción que institucionalmente se asegura al Tribunal en su funcionamiento, de plena independencia, su ejercicio depende, obviamente, de las personas que lo integran; ello siempre puede ocurrir en toda obra humana y el ca-so en examen no escapa a esa regla.

bajo su conocimiento o que, en forma directa o indirecta, debiliten la posición de independencia en el desempeño de sus funciones.

Entonces cuál es el nexo que lo liga al Poder Ejecutivo? Realmente - creemos que su ligamen se aprecia a través de los siguientes factores: inclusión dentro del presupuesto de gastos del Ministerio de Hacienda - como un Departamento de él; ubicación física de las oficinas del Tribunal Fiscal Administrativo en el mismo edificio en que se encuentran las oficinas correspondientes a los órganos de gestión tributaria -la Dirección General de la Tributación Directa- y las más importantes dependencias del Ministerio de Hacienda; el nombramiento de sus miembros que, - conforme se vio, lo efectúa el Ministro de Hacienda y el Presidente de la República, pero de conformidad con el concurso que previamente debió hacer el Servicio Civil. No encontramos ningún otro nexo que lo ligue a la Administración Tributaria, y más específicamente al Poder Ejecutivo. Como se puede apreciar son factores, realmente, intrascendentes.

Creemos que el Tribunal, cumple una función fundamental a nivel administrativo, como medio de ejercer un control eficaz sobre la bondad de las resoluciones dictadas por los órganos de gestión tributaria y cumple, asimismo, un papel de filtro, de selección de los casos que continúan - discutiéndose en la vía jurisdiccional, en el juicio contencioso administrativo; así las posibilidades de que salgan de la vía administrati-va resoluciones, mejor pensadas y ponderadas está plenamente asegurado; creemos que es un procedimiento que tiene plena justificación como ga-rantía para el contribuyente -con las observaciones que se dirán, insis

timos-; ya que no obstante encontrarse rodeado de garantías de independencia e imparcialidad en el desempeño de sus funciones, el citado Tribunal -lo que nos ha inclinado, sin lugar a dudas, a conceptuarlo como órgano jurisdiccional- el contribuyente puede una vez agotado la respectiva vía, impugnar el acto en la jurisdiccional. Con una ventaja adicional para el contribuyente. Que mientras se encuentre en trámite la impugnación interpuesta, los efectos del acto se encuentran suspendidos; creemos que, en ciertas condiciones particulares, esta ventaja de la suspensión automática es inconveniente para la Administración; pero en esto no entraremos, porque rebasa los límites de nuestra exposición.

Consideramos que, aparte de las ventajas expresadas del nivel de independencia que ha adquirido nuestro Tribunal Fiscal Administrativo -que calificamos de verdaderos logros- sí hay algo que nos preocupa. Se refiere al órgano controlar que vigila su buen funcionamiento; así como existe en el Poder Judicial, una inspección judicial que cumple funciones contraloras sobre las oficinas judiciales. Especialmente en lo referente a problemas que plantea el desempeño de funciones jurisdiccionales, tales como: resolución de los asuntos en función de su ingreso y estado de progreso en el procedimiento; plazos para resolver y diligenciamiento de todo lo referente al procedimiento para que sea rápido y eficaz; y otras cuestiones similares, como las denuncias que pudieren presentarse por incorrecciones. Porque es excelente que sea independiente; pero dentro de un sistema democrático -y particularmente en el nuestro que está tan urgido de función contralora responsable, valiente e -

independiente- ningún órgano debe quedar sin ser controlado externamente (excepto, diríamos, por definición, el Poder Judicial). Quizá la Contraloría General de la República, que es un órgano auxiliar de la Asamblea Legislativa, puede ejercer la función periódica de verificar la corrección en el desempeño de sus funciones legales del Tribunal Fiscal Administrativo. (270)

4.4.2.2.3.4.2.2. Regulación inadecuada de ciertos extremos importantes referentes a su competencia y funcionamiento.

Ya hemos adelantado al respecto, algunos conceptos. Agrupémoslos en esta sede en forma resumida.

(270) No creemos, jamás, tener el monopolio de la razón. Esta sugerencia concreta, es susceptible de enmiendas o de que sea sustituida por una mejor idea, pero siempre dentro de nuestra preocupación. Incluso creemos, con una interpretación lógica de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República (Nº 1252 del 23 de diciembre de 1950), que esta institución debe ejercer el control que externamos. Veamos algunas normas de dicha Ley Orgánica para que se vea la congruencia de nuestras ideas: "La Contraloría...es una institución auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la Hacienda Pública; pero en relación con los Poderes del Estado, tiene absoluta independencia funcional y administrativa en el desempeño de sus labores." (artículo 1); - "La Contraloría ejercerá sus funciones respecto de toda dependencia, institución, corporación, oficina, funcionario o empleado que...intervenga en la ejecución de leyes financieras..." (artículo 2); "Como entidad encargada de la vigilancia superior de la Hacienda Pública la Contraloría tendrá derecho de intervenir como contralor en las oficinas de la Administración Pública y de las instituciones y corporaciones autónomas que en alguna forma manejen o administren bienes públicos...o que tengan a su cargo la ejecución, directa o indirecta de las leyes relacionadas con esos bienes..." (artículo 3).

Creemos que las normas sobre el funcionamiento del Tribunal Fiscal Administrativo, la vía que ante éste abre la legislación costarricense, deben ser desarrolladas mayormente. La falta de regulación de los plazos para resolver, sobre el tema de las resoluciones tardías -íntimamente - en conexión con el del silencio administrativo-; la incorporación de la tesis de la prohibición de la reforma en perjuicio (271); las normas sobre las potestades que tiene el Tribunal en el desempeño de sus funciones, en íntima relación con la materia tributaria y a cuyo fin la supletoriedad del Código de Procedimientos Civiles es insuficiente; la participación de peritos designados por el Tribunal y la posibilidad de que las partes propongan otros (272); y, en fin, una serie de extremos que no se encuentran regulados y otros en los que existe duda sobre las normas aplicables: si las del Código Tributario o las del de Procedimientos Civiles. (273)

(271) Que ha sido sostenida en el pasado por el Tribunal.

(272) Para que no se de el absurdo que se ha podido apreciar en el pasado que el Tribunal designa peritos de las mismas oficinas liquidadoras de los tributos.

(273) Obsérvese, por ejemplo, que el capítulo sobre la "Tramitación" - (Capítulo IV) se encuentra en el Título IV que se refiere a los "Procedimientos ante la Administración Tributaria", dentro de los cuales se encuentra, verbigracia, las notificaciones, cuestiones sobre personería, constitución de domicilio, fecha de presentación de escritos, normas sobre las pruebas, etc., etc. que no se sabe, a ciencia cierta, si deben aplicarse -porque no se dice- a los procedimientos ante el Tribunal Fiscal Administrativo; y por el contrario, entendemos que no le son aplicables en virtud de lo dispuesto por el artículo 149 que expresa: "Las controversias tributarias administrativas deben ser decididas por el Tribunal Fiscal Administrativo, el que en adelante debe regirse por las disposiciones de este capítulo" (sea el 1, del Título V); por lo que lo que establece el artículo 154 de que el Tribunal "debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento que establecen el presente Código (es decir el capítulo 1 del Título V) y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en lo que ésta fuere aplicable supletoria-mente. Ya hemos aludido a la supletoriedad que establece el Código.

A su vez, estimamos que la competencia del Tribunal Fiscal debe extenderse a todos los actos definitivos, o que no siendo definitivos le pongan fin al procedimiento. Porque lo que ha establecido el Código en su artículo 147 es la de enumerar las resoluciones contra las cuales se puede interponer el recurso de apelación -las que se refieren los artículos 29, 43, 108, 114, 141 y 159 párrafo final del Código- ante el citado Tribunal. Con lo que significa que contra otras resoluciones de la Administración Tributaria, no existe la posibilidad por parte del administrado de recurrir ante él; y en tal caso, procedería en línea de principio el recurso jerárquico ante el superior hasta agotarse la vía administrativa; lo cual es un absurdo y significa una verdadera confusión para los contribuyentes, además que se les obligaría acudir a órganos en los que no existe garantía de imparcialidad -como en el Tribunal Fiscal- en el desempeño de la función.

En las relaciones jurídicas entre la Administración y el contribuyente pueden surgir una multitud de actos -que si bien todos pueden tender en definitiva a la liquidación y recaudación- que pueden afectar adversamente los intereses del contribuyente y ser contrarios a la Ley. Un ejemplo ilustra: la ley especial del impuesto sobre las ventas establece el procedimiento ejecutivo a cargo de la Administración del cierre de establecimientos comerciales en caso de mora en el pago del citado tributo; pero en el sistema de recursos que el Reglamento a la citada ley establece, no se incluye el que debería corresponder ante el Tribunal Fiscal; tampoco en lo referente a los actos que puede dictar la Adminis

tración Tributaria, sobre alguno de los deberes formales del contribuyente, verbigracia; como el de exhibir los libros, o documentos, informes, documentos y comprobantes, respecto a cuyo cumplimiento puede existir justa causa para que el contribuyente no observe el acto dictado y puede que la Administración se niegue a aceptar las razones que le asisten al contribuyente para negarse a lo que le pide y requiera éste de una autoridad, como el Tribunal Fiscal, al cual acudir a que se resuelva el punto. Creemos que de esta manera el Tribunal se convertiría más en un órgano de impugnaciones, de "accertamento", que mucho ha discutido la doctrina italiana.

Otro ejemplo puede ayudar a comprender lo que expresamos. La exigencia, verbigracia, de llevar libros de contabilidad varía según la actividad que desarrolle el contribuyente y puede ocurrir que se presente una discusión al respecto; el recurso ante el Tribunal Fiscal sería un medio adecuado que el interesado tendría para que se resolviera el punto, sin necesidad de que debe defenderse con motivo de un expediente de infracción al cumplimiento de un deber formal. Y qué decir sobre las constantes controversias que existen en materia de recaudación, respecto de las cuales el Tribunal no es competente? (274)

(274) El otorgamiento de exenciones de acuerdo a leyes especiales, es potestad de la Dirección General de Hacienda, pero contra sus resoluciones no existe recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, como si ocurriría en Costa Rica si existiera una norma como la contenida en el artículo 165, e) de la Ley General Tributaria.

En conclusión nuestra pretensión es la de que la competencia del Tribunal Fiscal sea plena, sin excepciones, de todos los actos dictados por la Administración Tributaria en uso de sus facultades y prerrogativas; así el contribuyente sabrá que siempre habrá una vía en la cual encontrará protección y sobre el funcionario, penderá la espada de Damocles, de la eventual censura -por revisión- del Tribunal, todo lo cual se traduce en mejoramiento de la calidad en las actuaciones (mayor eficiencia) y en una mayor protección en sus derechos para el administrado que es -por lo que, a través de este estudio, abogamos. (275)

4.4.2.2.3.4.3. El Comité Arancelario.

4.4.2.2.3.4.3.1. Su competencia.

Conforme se ha expresado en páginas atrás, el Comité Arancelario le compete "Resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto de comercio internacional"; y "Remitir al Consejo Ejecutivo del Tratado General de Integración Económica Centroamericana, a través de la Secreta

(275) Por otra parte consideramos impostergable que se reglamente el funcionamiento del Tribunal, ya que, conforme se vio, son muchas las dudas y vacíos los que suscita su aplicación; al menos, así quizá -podrán aclararse muchos extremos, mientras que se produce una reforma a fondo de las normas que en la actualidad lo regulan, a los fines de fortalecer su independencia y para que el contribuyente sepa, mejor, a qué atenerse en cuanto a todos y cada uno de los actos de los órganos de gestión tributaria.

ría Permanente, copias certificadas de todas las resoluciones que dicte." (276)

Es de la mayor importancia -y ya volveremos específicamente sobre ello- destacar que de conformidad con el artículo 22.a) del CAUCA, parte final, contra las resoluciones del Comité Arancelario en la materia de su competencia "no cabrá el recurso de lo contencioso administrativo." (277) Es decir, en esta vía muere cualquier posibilidad de impugnación futura; el Comité es quien dice la última palabra.

4.4.2.2.3.4.3.2. Creado por Convenio centroamericano y vinculado a órganos de Integración, como medio de asegurar la uniformidad en los criterios de clasificación arancelaria.

Conviene tener presente, asimismo, que el Comité Arancelario es un órgano, creado por un Protocolo al Tratado General de Integración Económica Centroamericana (278), que por disposición del artículo 21 del mismo, de

(276) Artículos 1 del Reglamento del Comité Arancelario, Decreto Ejecutivo N° 1029-H de 4 de junio de 1970, reformado por Decreto Ejecutivo N° 1990-H de 29 de setiembre de 1971 -al que aludiremos en lo sucesivo, simplemente en la forma abreviada de "Reglamento del Comité"; y artículo 22 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)-.

(277) Por lo que encontramos contradictoria la expresión que el mismo inciso a) del artículo 22 del CAUCA -y en armonía con éste el artículo 1, citado, del "Reglamento del Comité"- utiliza de que las resoluciones del Comité son en "última instancia administrativa", ya que no solo administrativa, sino de todo otro carácter. A esta negación de justicia, como hemos adelantado tantas veces, nos referiremos específicamente.

(278) Aprobado en Costa Rica por Ley 3421 de 6 de 1964, publicado en - el Alcance N° 54, a la Gaceta" N° 256 de 10 de noviembre de 1964.

be depender del Poder u Organismo Ejecutivo, en el ramo de Hacienda; - por lo que en los cinco países centroamericanos que componen la citada Integración Económica (Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y - Costa Rica) habrá en cada uno de ellos, un Comité Arancelario regulado en sus aspectos fundamentales por normas comunes, es decir, por las contenidas en el CAUCA. De ahí la obligación por parte del Comité de remitir a la Secretaría Permanente de la Integración, comúnmente llamada - con las siglas de "SIECA", copias certificadas de todas las resolucio- nes que dicte, para que sean del conocimiento del Consejo Ejecutivo del Tratado. De esta forma se pretende que se armonicen los criterios de - clasificación en toda el área centroamericana, a los fines de que, efectivamente, el Código Aduanero Centroamericano, sea uniforme. Porque - por la vía de la aplicación de criterios de clasificación diferentes, lo que propiciaría sería la disformidad. Sobre el punto regresaremos más adelante.

4.4.2.2.3.4.3.3. Su naturaleza jurídica.

Con lo que hemos expresado, una persona de mediano conocimiento sobre - temas de Justicia Administrativa, o incluso con una cierta cultura jurídica, exclamaría: siendo así que el Comité Arancelario en materia de - clasificación arancelaria, constituye la última puerta que el contribu- yente puede tocar para que se le haga justicia, entonces dicho Comité - ha de estar rodeado de tales garantías de independencia e imparcialidad en el desempeño de sus funciones sus componentes, que constituya, en -

virtud de tales nota, un verdadero órgano jurisdiccional, que resuelve las controversias únicamente sujeto al Ordenamiento Jurídico. Pero - cuando vuelve su mirada a la normativa que regula este Comité, tendrá que expresar, como nosotros ahora, qué burla más sangrienta de los derechos del administrado, qué negación más evidente de justicia. Y, con - cluirá con nosotros sin la menor duda, de que el Comité es un órgano - con una cierta especialidad que se le pretende dar con la representatividad de sus miembros, típicamente administrativo.

Resumidamente, porque no tiene objeto es extendernos en algo tan evidente, expresamos las razones por las cuales estimamos que la naturaleza - jurídica del Comité Arancelario es clara y rotundamente administrativa.

4.4.2.2.3.4.3.3.1. Integración del Comité y su representatividad de intereses.

El Comité Arancelario está integrado por cinco miembros propietarios -y sus correspondientes suplentes-, entre los que habrá necesariamente dos representantes del Ministerio de Hacienda, dos de la Dirección General de Integración Económica Centroamericana del Ministerio de Economía, Industria y Comercio y uno de la Cámara de Agentes de Aduana.

Asimismo establece el "Reglamento del Comité" que la Cámara de Industrias de Costa Rica, la Cámara de Comercio de Costa Rica, y la Cámara de Representantes de Casas Extranjeras, podrán designar ante dicho Comité, -

un representante, el cual tendrá voz, pero no podrá votar. (279)

Como se aprecia, no puede quedar lugar a dudas, de que los integrantes del Comité son representantes de intereses -es decir, abogan por los intereses de los órganos a los cuales pertenecen-, tanto públicos como - privados; y peor aún, si se tiene en cuenta que la Dirección General de Aduanas, -cuyo jerarca ha pronunciado el acto que ha venido en alzada - ante el comité- tiene un representante propio; y, aunque parezca increíble ha habido períodos en que ha sido el propio Director quien ha sido su representante; es decir, el mismo autor del acto impugnado. Habrase visto mayor abuso?

Aun cuando la integración se haya modificado con el Decreto de 1971, lo cierto es que el criterio de representatividad no ha venido a variarse, por lo que consideramos valedero el Considerando segundo del Decreto o riginal -el de 1970-, que refiriéndose al punto de la participación de representantes del sector privado, expresa en lo que interesa destacar: "...lo cual armoniza con la política del Gobierno en la República de - dar adecuada participación al sector privado en la conducción de los negocios públicos." (280); y en el considerando siguiente -el tercero- se

(279) Artículo 2 del "Reglamento del Comité".

(280) Nótese que la función del Comité, erróneamente a nuestro entender, se le califica como de "negocios públicos" en la que el citado órgano coparticipa con el Gobierno de la República -es decir, el Poder Ejecutivo o administrador- en la conducción de ellos. Guarda silencio absoluto el Reglamento, sobre que esa vía es un medio para resolver las controversias entre la Administración y el contribuyente. No contiene ni una sola norma que regule el procedimiento que ha de observar el contribuyente ante él y al que el Comité deberá sujetar su actuación.

dice: "con la modificación de la integración del Comité Arancelario, el Gobierno de la República, siempre tendrá la mayoría en el seno de dicho Comité, de tal manera que la misma no se altera en lo fundamental." (281)

4.4.2.2.3.4.3.3.2. Nombramiento de sus integrantes y duración del mismo.

El nombramiento de sus integrantes lo hace el Ministerio de Hacienda; entendiéndose al titular de esa Cartera. En cuanto a los representantes del mismo, se hace directamente, sin más requisito que el señalado por el Ministro; y con relación a los representantes externos -es decir, el Ministerio de Economía, Industria y Comercio y las Cámaras empresariales- el nombramiento lo hace el mismo Ministerio, a cuyo fin dirigirá a cada una de las entidades respectivas, solicitándoles que sugieran quienes - pueden ser sus representantes propietario y suplentes. (282) La duración del nombramiento es por un período indefinido, pero cesarán en sus cargos -con lo que se confirma una vez más el carácter de representantes de intereses en el momento en que las entidades que representen les retire la credencial, según el artículo 5 del "Reglamento del Comité."

(281) Mayoría del Gobierno de la República que se vio aumentada -cuatro a uno- con la modificación producida con el Decreto de 1971. Es de suponer que uno de los dos representantes es el de la Dirección General de Aduanas, ya que así lo dispone expresamente el CAUCA, artículo 23, párrafo primero, aunque no lo exprese así el Decreto.

(282) Artículo 4 del "Reglamento del Comité".

4.4.2.2.3.4.3.3.3. Normativa que regula el procedimiento al cual deba ajustarse el Comité en su actuación.

Hemos sentado la premisa de que la regulación, adecuada y en todos sus extremos, del procedimiento, constituye una garantía para el efectivo e ejercicio del derecho de defensa por parte del administrado. La existenccia de una vía debidamente regulada, protege al particular en sus pretensiones, al poderse percatar éste cuáles son las normas que regulan la actuación del órgano.

Veamos qué se establece en el "Reglamento del Comité", y las demás disposiciones legales aplicables, en materia de procedimiento, que deberá regir en cuanto al trámite de las reclamaciones que se sometan al concimiento y resolución del Comité.

El citado "Reglamento del Comité" en sus treinta artículos, únicamente contiene una sola norma que menciona la palabra "procedimiento", referida a las reclamaciones que ante el mencionado Comité deben tramitarse.

El artículo 23 del Reglamento dispone: "Toda reclamación que sea sometida a consideración del Comité, de acuerdo con el inciso a) del artículo 1º de este Reglamento, estará sometida al procedimiento establecido en el artículo 176 del CAUCA." Veamos qué establece el artículo 176 citado. Los dos primeros párrafos se refieren, únicamente, a las muestras de las mercancías sobre las cuales existe discrepancia de criterios sobre su clasificación; debiendo quedar las muestras de ellas -debidamente certificadas por el Vista de Aduana que aforó- en poder de la aduana.

La forma y tiempo de la extracción de dichas muestras, así como los casos en que no es posible extraer muestras (como un tractor, por ejemplo), se estará a lo que disponen los reglamentos. (283) Luego el párrafo -tercero del mismo artículo expresa: "El Director General de Aduanas remitirá lo actuado al Comité Arancelario, el cual tramitará el recurso -de apelación conforme al procedimiento indicado en los artículos 169, -170, 171, 172 y 173. El Comité Arancelario resolverá en definitiva a -la mayor brevedad posible." Y, finalmente se expresa en su párrafo final: "No se admitirá este recurso sin la previa cancelación de la póliza respectiva.", extremo al cual nos referiremos, particularmente, en el capítulo siguiente.

Qué manera de legislar! Qué empirismo más depurado! El artículo 23 -del Reglamento no regula el procedimiento -ni ningún otro del mismo-, pero remite al artículo 176 del CAUCA. Este, únicamente se refiere a la materia de las muestras de mercancías que es previo al conocimiento por parte del Comité-, regulándolas en parte y en otra remitiendo al RECAUCA; pero en cuanto al procedimiento aplicable en la tramitación de la apelación en vez de regularlo, remite nuevamente a varios artículos del mismo CAUCA. A excepción de esos dos "monumentos" jurídicos con que cierra el artículo: que el plazo para resolver sea a la "mayor brevedad posible", con lo que no hay plazo; y la incorporación del principio del -

(283) Creemos que esta materia de las muestras de mercancías que se -encuentran en discusión su clasificación, se halla adecuadamente regulada por el Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericana no. (RECAUCA), Sección 12.04.

"solve et repete", que niega la justicia a quien no puede pagar.

Pero, quizá, comprensiblemente, podríamos aceptar que la remisión a los artículos 169 a 173 del CAUCA procediera -en lo que sea aplicable, que no se dice, pero se sobre-entiende; aunque por lo que vemos, pareciera, que casi todo en materia de procedimiento, debe sobreentenderse en materia de procedimiento. Pero, rápidamente ya que pareciera no justificarse mayores pérdidas de tiempo, examinemos algunos de esos artículos a ver en qué forma pueden aplicarse como procedimiento en el trámite de apelación de las reclamaciones que se presentan al Comité Arancelario. - El artículo 169 expresa en su párrafo primero: "Contra las resoluciones que emita el Administrador de Aduana (léase, a los fines de su aplicación al Comité: "Director General de Aduanas) cabrá recurso de revisión jerárquica (léase "apelación") para ante el Director General de Aduanas (léase "Comité Arancelario"), que deberá interponerse por escrito en el momento de la notificación o dentro de los tres días hábiles siguientes a dicha notificación."; pero ocurre, que el artículo 175 -en relación - con este último párrafo, que hemos subrayado- dispone lo siguiente: "Contra las resoluciones del Director General y solamente en los casos a que se refiere el artículo 22 de este Código (clasificación arancelaria), cabrá el recurso de apelación ante el Comité Arancelario que deberá interponerse por escrito ante el Director General, dentro del término de tres días contados a partir de la notificación respectiva. Qué de aplicable puede tener el párrafo transcrito del artículo 169 si el artículo 175 regula específicamente sobre lo que él versa?

Qué de aplicable, insistamos, por última vez, tiene el artículo 172 que dispone que sin "perjuicio de lo dispuesto en el artículo 175 (sea la apelación en materia de clasificación arancelaria ante el Comité), contra las resoluciones pronunciadas por la Dirección General de Aduanas - cabrá recurso ante los Tribunales de lo Contencioso Administrativo en - los Estados donde existan estos Tribunales, y en lo demás ante los orga nismos administrativos que determine su ley nacional.", si se observa - que, precisamente -contrariamente a lo que predica este artículo-, para los actos administrativos en los que intervenga el Comité Arancelario, - no procede el aludido recurso ante los Tribunales de lo Contencioso Ad ministrativo, según el artículo 22 del CAUCA. Que son entonces, nos - preguntamos, estas remisiones a artículos que en vez de suplir lagunas de regulación, propician contradicciones?

Obviamente otros artículos, como el 170 y 171 y aun el 173, en un tira y encoje de interpretación por parte del Comité Arancelario, le darán u na aplicación al procedimiento de apelación que ante él se tramite, en ausencia de normas adecuadas y propias.

Nuevamente insistimos en que un procedimiento inadecuado y a medias regu lado, constituye un verdadero obstáculo para que el contribuyente pueda ejercitar su defensa (284) y para que los mismos órganos de la Adminis-

(284) Cuando fuimos miembros del Comité Arancelario -de 1969 a 1971- nos recordamos de los problemas serios que suscitaba el problema que apuntamos de carencia de normativa propia, y los esfuerzos que se hacían para acudir supletoriamente a las normas del CAUCA y aun a las del Códi go de Procedimientos Civiles, en ausencia de una Ley de Procedimiettos Administrativo en nuestro país.

tración, apliquen las normas pertinentes.

4.4.2.2.3.4.3.3.4. Sujeción del Comité a factores extra jurídicos.

Hemos insistido en la tesis de que la sujeción del Estado al Derecho es lo que caracteriza el Estado de Derecho; y que una garantía efectiva para el administrado en relación con los poderes públicos es la subordinación de éstos a la Ley. También hemos reiterado el criterio de que la independencia de un órgano o funcionario, radica en la supeditación de uno u otro al Derecho con prescindencia de intereses, elementos o factores extraños. Pues bien, qué acontece con el funcionamiento del Comité Arancelario con relación al punto en comentario?

El artículo 25 del "Reglamento del Comité", insólitamente, establece: "Para el mejor cumplimiento de sus funciones, el Comité deberá tomar en cuenta en sus estudios y consideraciones, las repercusiones que los afros existentes propuestos, puedan tener en las actividades comerciales, industriales o agrícolas del país, así como en el aspecto socio-económico y fiscal en general." Con lo cual, erróneamente, lo ponen a jugar el papel de legislador-juzgador, debiendo hacerse cuestión de elementos y consideraciones extra-jurídicos, no obstante, que en un determinado caso (285) la clasificación arancelaria sea clara de conformidad con -

(285) Recordamos de uno presentado en consideración a una errónea clasificación arancelaria que estaba haciendo las aduanas, de Guatemala, que afectaba desfavorablemente el producto costarricense, que estaba siendo objeto de una correcta clasificación, en el comercio centroamericano.

las normas jurídicas vigentes; por lo que tales factores o consideraciones, no procede hacer en dicha sede, sino que lo que corresponde es que los gobiernos propicien su modificación a nivel centroamericano con fundamento en todos esos elementos que obligan al Comité a ajustar el cumplimiento de sus funciones.

Estimamos que dicha norma, como se encuentra redactada, es arbitraria - por ser contraria al Ordenamiento Jurídico. El adecuar su funcionamiento to el Comité a tales consideraciones en un plano teórico -aun cuando - nunca la llegara a observar- confirman el carácter de órgano administrativo del Comité: y, correlativamente, le niegan el carácter de órgano jurisdiccional, ya que él debe conceptuarse como parte de la Administración y como un medio, únicamente, de que los particulares tengan una vía en la cual se oiga el parecer de personas distintas, representativas de intereses públicos y privados, pero teniendo una amplísima mayoría el - sector público; pero, jamás, podría aceptarse que sus fallos no puedan ser revisados en la vía jurisdiccional, ya que carecen de las garantías elementales de independencia e imparcialidad.

4.4.2.2.3.4.3.3.5. A manera de sugerencia .

Comprendiendo que el Comité Arancelario es un órgano creado por un Conve
nio Internacional, que tiene mayor rango jurídico que las leyes ordina-
rias (286) y que obliga a su observancia, excepto, creemos nosotros,
que sus respectivas normas sean declaradas por nuestros tribunales com-
petentes como ilegítimas constitucionalmente, (287) en tanto el respectii
vo instrumento se encuentra vigente, estimamos que, dentro de las circuns-
tancias actuales, debería proceder en los términos siguientes u otros
que persigan objetivos similares.

En forma inmediata, mientras no se modifique el CAUCA, debe reglamentars
se el procedimiento de apelación ante el Comité Arancelario en forma plen
a y adecuada, conforme hemos venido pregonando. Y, luego, que las nor-
mas de organización, y funcionamiento -partiendo de que sus componentes,
al resolver, únicamente deben estar sujetos a la Ley -procipien, dentro
de lo posible la independencia e imparcialidad en el desempeño de sus
funciones. Y, aun cuando no pueda ser mientras exista la versión actual
del CAUCA -un órgano de naturaleza jurisdiccional el citaco Comité, debe
procurarse que su funcionamiento opere utilizando las formalidades judi-
ciales. Incluso, creemos, que la posibilidad del concurso no puede desu

(286) Párrafo primero del artículo 7 de la Constitución Política de Costa
Rica.

(287) Y, aunque sorprenda, debemos manifestar que nuestro más alto Tri-
bunal (La Corte Plena) resolviendo un recurso de inconstituciona-

cartarse, ya que no se encuentra prohibida y es cuestión de que la repre
sentación que señala el CAUCA se produzca mediante un concurso en las en
tidades que de acuerdo a él deben estar representadas. Otra garantía que
podría establecerse, que no roza con la ley, es la de que el Comité Aran
celario -conservando la competencia de resolver en definitiva- oiga obliga
toriamente el parecer del Tribunal Fiscal Administrativo, en cuyo procedi
miento se puede arbitrar la audiencia obligatoria al contribuyente
a los fines de que exprese sus puntos de vista sobre la impugnación, cuyo
dictamen si bien no es vinculante, puede establecerse que en caso de
que el Comité, se aparte del criterio del Tribunal, debe razonar su posici
ón.

Y, como acción mediata, debería de impulsarse la modificación del artículo
correspondiente del CAUCA, a los fines de que no se le vede al particular
la vía jurisdiccional contra las resoluciones que agotan la vía
administrativa; y a los fines de que el Tribunal Fiscal Administrativo,
a través de la Sala especial que crearía (lo que, incluso, le permitiría
reordenar el creciente número de casos, por materias, que llegan para su
conocimiento y resolución), conozca de los asuntos que hoy se encuentran
a cargo del Comité; Tribunal que sí es garantía de independencia e imparcialidad
; y, entonces, la apelación en vez de ser un mero formulismo, se
convierte en una formalidad que posibilite al contribuyente, a ese nivel,
de ver satisfechas sus pretensiones.

dad lo desestimó, por invocación de normas regionales y el espíritu de la
Integración. A dicho fallo nos referiremos en el siguiente capítulo.

4.4.3 Con relación a los actos impugnables

4.4.3.1. Premisa

Hemos afirmado que no existen disposiciones en el Código Tributario, ni en el Código Municipal o en el CAUCA, según las cuales todos los actos de la Administración Tributaria tengan clara, y efectivamente, establecido una vía única de apelación; o bien, que existen resoluciones que adquieren firmeza desde que son dictados, en lo referente a la Tributación Interna. Veamos seguidamente los citados casos en relación con los actos.

4.4.3.2. Recurso diferentes en algunas diligencias o contra ciertos actos.

Si una vía se encuentra adecuada, y exhaustivamente regulada, no encontramos justificación, entonces, para que se conceden recursos, distintos -expresamente o por omisión- contra actos tributarios, principalmente si emanan de una misma dependencia pública. Esta falta de uniformidad dificulta la aplicación de las normas por parte de los funcionarios; y con relación al contribuyente, dicho orden de cosas obstaculiza el ejercicio de sus derechos, y particularmente el de defensa, ante la oscuridad, omisión o las vías distintas que se le presentan, a las que debe aquél acudir para dilucidar cuestiones, que deberían tener un tratamiento totalmente uniforme.

En lo municipal, en donde según hemos puntualizado, no existe un procedimiento tributario especial, sino que es uno de carácter general para todo lo administrativo; pero en el que con claridad se establece un orden general de recurso, ya sea ante el Concejo o ante el Ejecutivo Municipal, contra las decisiones que el primero, los funcionarios dependientes del Concejo o del Ejecutivo, tomen en ejercicio de sus funciones.

En lo aduanero, por su parte, encontramos dos tipos de recursos básicos, a los que, también, hemos aludido: los que se refieren a controversias en los criterios de clasificación arancelaria, que luego de haber sido resueltos por el Director de Aduanas -como jerarca del sistema aduanero nacional- tiene apelación ante el Comité Arancelario; y el resto de las reclamaciones aduaneras que surjan, antes o después de liquidada la póliza aduanera, y no se refieran a diferencias en los criterios de clasificación arancelaria, que agotan la vía administrativa, sin que sean conocidas por ningún tribunal administrativo, y respecto a los cuales sí procede la interposición del recurso contencioso administrativo, el cual no procede respecto a las primeras.

En esta división, lógicamente, no estamos de acuerdo. Aunque se haya pensado que no teniendo competencia los tribunales ordinarios para entrar a conocer asuntos en los que se discutiera la clasificación arancelaria, porque ello podría propiciar la "disconformidad" en la aplicación de los aforos a nivel centroamericano -en lo que tampoco estamos

de acuerdo por las razones que daremos, partiendo de la estructura actual de los órganos de Integración Centroamericana- se estaba arbitrando una vía "sustitutiva" ante un "tribunal"- que como hemos visto no es ni sustitutiva, ni el órgano respectivo es un tribunal -denominado Comité Arancelario; y que como con relación a los demás actos emanados del Director de Aduanas, sí se concedía al particular la posibilidad de recurrir a los tribunales de lo contencioso administrativo, entonces no se justifica que éstos sean revisados por un tribunal administrativo. Creemos que lo correcto es uniformar: que los actos que versan sobre diferencias de criterio en la clasificación, tengan recursos ante un verdadero tribunal administrativo -como por el que hemos abogado- y que haya la posibilidad de que el interesado inconforme pueda impugnar el acto en la vía jurisdiccional; y que, exactamente lo mismo ocurra, por tratarse todos de actos aduaneros, con relación a los demás actos. Si la diferenciación, a que hemos aludido, parte de la sustracción que se hace de los tribunales contencioso administrativos de materia de su competencia, siendo este criterio improcedente -conforme lo analizaremos en detalle más adelante- entonces la uniformidad en los recursos se impone.

Aparte de estos comentarios hechos con carácter general, referente a los ámbitos municipal y aduanero, nos resta por referirnos a la problemática que sobre el particular plantea el Código Tributario, en el que sí encontramos que la regulación de los recursos, que proceden ante el Tribunal Fiscal Administrativo, es deficiente. Concretemos lo que queremos decir con esta afirmación.

El artículo 147 del Código Tributario (288) establece, taxativamente, contra cuáles resoluciones de la Administración Tributaria, procede el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, el cual cita los artículos del mismo Código en los que se regulan los particulares actos, a que puede dar lugar la relación Fisco versus obligados a una determinada prestación jurídico-tributaria. Dichos artículos son los siguientes: 29, 43, 108, 114, 141 y 159 párrafo final.

El artículo 29 del Código versa sobre el domicilio fiscal de carácter especial, que pueden fijar los contribuyentes y responsables para los efectos tributarios, con la conformidad expresa de la Administración Tributaria, la que puede negar su aceptación mediante resolución fundada (289) cuando resulta inconveniente para el desempeño de las tareas de determinación y recaudación de los tributos. También, puede la Administración Tributaria exigir la constitución de un domicilio especial o el cambio del existente, cuando mediante resolución fundada (290) demuestra que conviene para las citadas tareas de determinación y recaudación.

El artículo 43 del Código Tributario se refiere al procedimiento para reclamar la restitución o acreditación de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, recargos y multas a la Administración Tributaria. (291)

(288) Así reformado por Ley 5179 de 17 de febrero de 1973.

(289) Parece extraño que el artículo 29 califique dicha resolución fundada como "firme", ya que, conforme se ha visto, ella tiene apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo por lo que tal firmeza no existe.

(290) Igual comentario que la nota anterior.

(291) Para un mejor entendimiento de lo que quiere expresarse con "Admi

Concediendo a dicha Administración el plazo de dos meses para resolver sobre su procedencia, notificando al interesado lo que resuelva. El recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, procede tanto en caso de que haya resolución expresa como en el supuesto de silencio administrativo. (292)

Por su parte el artículo 108 del citado Código establece que la Administración Tributaria, se encuentra obligada a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses contados, desde la fecha de presentación de una o de otro. Vencido dicho plazo, sin que la Administración dicte resolución, se presume que ésta es denegatoria para que los interesados puedan interponer los "recursos y acciones que correspondan." Y en cuanto a las consultas que sean formuladas por los interesados, se regirán por el artículo 114, al que haremos referencia seguidamente.

A tenor del citado artículo 108 pareciera repetitivo lo dispuesto por el artículo 147, cuando alude al recurso que procede en el supuesto del segundo párrafo del artículo 43 -que es un caso de silencio administrativo-, ya que éste se encuentra; incluido dentro de la disposición general del

nistración Tributaria" en el lenguaje técnico español ella es equiparable a los órganos de gestión tributaria.

(292) Más adelante volveremos sobre el punto específico del silencio administrativo. Resulta extraño que en el artículo 147, párrafo primero in fine, se haya hecho alusión, exclusivamente, a este caso de silencio administrativo, cuando, como se verá de inmediato, el artículo 108 regula con carácter general la obligatoriedad por parte de la Administración de resolver dentro de un plazo de dos meses aplicable, por supuesto al caso de las reclamaciones sobre la restitución o acreditación de lo pagado in-

108. Pero si en este caso existe exceso de regulación, el fenómeno general es todo lo contrario: falta de ella.

El artículo 108 expresa que en caso de silencio de la Administración, se presume que la respectiva resolución es denegatoria, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan, con lo que dicho artículo se convierte en una norma de remisión o norma en blanco, requiriéndose de otra que venga a establecer las acciones o recursos que, contra el acto concreto de que se trata, proceden. Pero el artículo 147 no contiene ninguna norma de carácter general sobre los actos impugnables ante el Tribunal Fiscal, limitándose a enumerar los que se encuentran contenidos en determinados artículos del Código. Con lo que concluimos estimando que los recursos o acciones-en lo referente a los actos que pueden ser revisables por el Tribunal Fiscal Administrativo en alzada- a que se refiere el artículo 108, serán aquellos que corresponden según los artículos 29, 43 -(que, como expresamos, es repetitivo)- 141 y 159 del Código. (293)

debidamente, a que se refiere el artículo 43) por lo que pareciera repetitivo e innecesario, frente a la disposición general del artículo 108, el segundo párrafo del artículo 43. Aunque ello tiene una consecuencia importante a considerar. El artículo 147 únicamente se refirió al caso de silencio administrativo del párrafo segundo del artículo 43; quiere ello decir que el resto de los supuestos están desdartados? No pareciera ser así debido a la expresión "recursos y acciones que correspondan" del artículo 108. Pareciera, entonces, que el problema se concreta a determinar en cada caso cuáles son los recursos y acciones que corresponden? A ello nos referiremos en el cuerpo de la exposición.

(293) No incluimos el artículo 114, que se refiere a las consultas, ya que el silencio administrativo, en este único caso, es confirmatorio. Si la Administración no contesta dentro del plazo de cuarenta y

Pero, al no incluirse una serie de actos sobre los que debiera existir, asimismo, recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, entonces obviamente respecto de ellos no cabe la posibilidad de aplicar el artículo 108, porque dentro de los "recursos o acciones que corresponden" según las normas respectivas, no se encuentra el de apelación ante el citado Tribunal; vale decir, a ellos no se les aplican las normas del silencio administrativo.

Regresando al orden de la exposición sobre el contenido de los artículos citados por el artículo 147 del Código, el 114 dispone que quien tuviere interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual; a dicho fin, el consultante debe exponer en escrito especial -es decir, independiente, únicamente destinado a ese efecto-, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La Administración cuenta con un plazo de cuarenta y cinco días para evacuara, so pena de que la interpretación del consultante, cuando éste la hubiere expuesto, se tenga por aprobada. (294) Con lo cual, como hemos

cinco días, "se debe entender aprobada la interpretación del consultante si éste la ha expuesto"; entonces, no opera el recurso, ya que el efecto del silencio conduce al mismo fin que se buscaría en una apelación ante el Tribunal. Dudamos si al artículo 159 se le puede aplicar el artículo 108, ya que la Oficina de Cobros no es una unidad administrativa que sea considerada como "Administración Tributaria", de acuerdo al artículo 108 no tiene regulado un plazo para resolver y, entonces, la posibilidad del silencio no existe a los fines de que se presuma la resolución negativa para ejercer los recursos o acciones que pudieran corresponder.

(294) Con carácter general el párrafo segundo del artículo 107 de la

adelantado, el recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, se reduce al supuesto de resolución expresa, y, por supuesto, negativa a las pretensiones del consultante.

Por su parte el artículo 141 -el más importante- se refiere a la resolución que dicta la Administración Tributaria, que constituye el acto definitivo del órgano de gestión en el procedimiento de liquidación tributaria que es dictado por el jerarca del citado órgano "previa consulta del cuerpo especializado que debe crearse para asesorarlo en esta materia", con el propósito de que su resolución, hasta donde ello sea posible, no sea el producto de su exclusivo criterio, sino de todo un cuerpo técnico que lo asesora, lo cual, sin lugar a dudas, mejora la posición del contribuyente. No obstante lo indicado, el criterio del citado cuerpo especializado no es vinculante, depende del jerarca y, asimismo, la opinión de él no aparece como claramente la del colegio y bien puede ocurrir que sea tan sola la posición de un funcionario; pero a pesar de todo esto, creemos que es un gran avance este de rodear las resoluciones de toda clase de garantías, especialmente en favor de quienes no llegan a apelar de ellas por las más diversas razones, que son el mayor número.

de la Ley General Tributaria de España establece que "La Contestación -a las consultas que pueden formular los sujetos pasivos, respecto al régimen o a la clasificación tributaria que en cada caso les corresponderá tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que por Ley se disponga lo contrario".

dad Nacional para fines contables únicamente (297)

Pues bien, aparte de los casos indicados -a que se refieren los artículos 29, 43, 108, 114, 141 y 159 citados por el artículo 147 todos del Código Tributario- contra cuáles otros actos procede el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo: nuestro recurso económico administrativo español? La respuesta es sencilla: contra ningún otro acto. Por consiguiente corresponde aludir entonces, a aquellos actos que siendo emanación de la Administración Tributaria -porque son el producto de las relaciones jurídico tributarias que emergen de la aplicación de los tributos-, no procede, respecto de ellos al citado recurso ante el Tribunal Fiscal. Y una de dos, o tienen un recurso distinto -como el caso que vimos en lo aduanero- o del todo carecen de recurso. Podemos afirmar que la segunda posibilidad no se produce de conformidad con el Código Tributario, ya que -a excepción de un caso que comentaremos- no

subordinadas técnicamente todas las oficinas que controlan o administran ingresos en favor del Estado y administrativamente, a su vez, todas las dependencias del Ministerio de Hacienda que cumplan iguales funciones.

(297) Aun no se ha planteado, que nosotros seamos, ninguna discusión en torno a la situación que propicia la reforma del 73, ya que desde la creación de la Oficina de Cobros-situación que subsiste al emitirse el Código Tributario- las resoluciones que disponían la cancelación de créditos fiscales por haberse operado la prescripción, o por ser las respectivas deudas incobrables, debían contar siempre con la aprobación de esas mismas dependencias, y de la Tesorería Nacional. Pero al producirse la reforma, surge la siguiente interrogante sobre las resoluciones que dicte el Tribunal Fiscal Administrativo conociendo en alzada el acto denegatorio de la Oficina de Cobros, cuando fueren favorables al contribuyente -es decir, que ordenen la cancelación de los créditos por estar prescritos o ser incobrables- procede la intervención de los órganos contralores externos? El Código ha guardado silencio al respecto. Nuestra opinión es que sí deben

La resolución dictada de conformidad con el citado artículo 141, tiene apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, siempre que se hubiere hecho la alegación en el traslado de la vista inicial, -extremo al cual nos referiremos-, ya que, a nuestro juicio, constituye esta disposición un verdadero obstáculo al derecho de defensa del particular, ya que el citado trámite de vista inicial es del todo informal y aun no ha surgido resolución alguna, pero sus efectos pueden ser trascendentes para el particular.

Y, finalmente el artículo 147 incluye como actos susceptibles de recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, los que dicte la Oficina de Cobros (295) con base en el artículo 159, párrafo final, del Código, a saber: los que versan sobre cancelación de créditos fiscales cuando hayan vencido los plazos de prescripción respectivos o las correspondientes cuentas o créditos sean incobrables, cuya resolución es dictada por ella de oficio o a petición de parte interesada; y cuando fuere favorable debe contar con la aprobación, por vía de control, de la Dirección General de Hacienda (296) y de la Contraloría General de la República, debiendo en dicho caso, ser puesta en conocimiento de la Contabili-

(295) La Oficina de Cobros es una dependencia del Ministerio de Hacienda, especializada en el cobro de todos los impuestos, tasas, contribuciones, derechos fiscales, rentas por arrendamiento de bienes del Poder Central no sujetos a leyes especiales y de todas otra clase de créditos a favor de éste. (Artículo 157 del Código Tributario).

(296) Según la Ley 3493 de 29 de enero de 1965, la citada Oficina de Cobros depende de la Dirección General de Hacienda, a la cual están

existe ninguna disposición que vede al particular el paso para recurrir de algún acto en especial y no existiendo norma en contrario, entonces, creemos que procede aplicar los principios generales del Derecho Administrativo, interpretando que guardando silencio la Ley es de rigor recurrir al superior jerárquico hasta agotar la vía administrativa, como dispone la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Creemos que la existencia de recursos distintos contra ciertos actos emanados de los mismos órganos de gestión, como hemos insistido, crea un serio obstáculo para que el contribuyente se defienda efectivamente, ya que la falta de claridad o las excepciones injustificadas en la legislación -particularmente cuando éstas no surgen de la letra de la norma, sino del estudio integral del sistema diseñado, como es el caso que nos ocupa- dificultan seriamente el conocimiento y manejo de los mecanismos de protección que tiene el particular para el ejercicio de sus derechos.

Sin que pretendamos ser exhaustivos, porque nuestro propósito principal es el de sentar principios y no llegar al extremo de apoyar nuestros aciertos en todos los casos que se pueden dar -labor que consideramos, por otra parte, innecesaria si se introduce una norma que incluya la pleni-

tener la participación de los mismos órganos, ya que lo que hace el Tribunal Fiscal es anular una resolución venida en apelación y en su lugar provee a dictar otra ajustada, según él, a Derecho para que el expediente una vez devuelto a la oficina de origen, continúe el trámite legal. Interpretar en forma la cuestión, sería sostener la tesis de la pérdida de competencia de dos importantes órganos del Estado en función contralora por mérito de una resolución dictada en alzada.

tud de los actos (298)-, aunque recurramos a ejemplos para dar contenido cierto a nuestras premisas y conclusiones, a continuación enumeramos algunos de ellos- quizá los más salientes que hemos localizado después de un rápido recorrido por el Código- en los que se evidencia la falta de recurso de alzada ante el Tribunal Fiscal y, consecuentemente- como expresamos anteriormente-, la procedencia del recurso jerárquico con los inconvenientes que este tiene al no garantizarse la imparcialidad e independencia algunas, extremos que ya estaban perfectamente superados con la participación del Tribunal citado.

En resumen, no tienen recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, los siguientes actos, que puede dictar la Administración Tributaria. La resolución que se dicte en el procedimiento de oficio para la compensación de tributos pagados en exceso (artículo 46); contra los actos que recayan en uso de las potestades de la Administración, tendientes a facilitar la verificación de la situación impositiva de los contribuyentes y responsables, artículo 110, que la no observancia por parte de los obligados puede dar lugar a una infracción por incumplimiento de deberes formales, que se encuentra penado por el Código; contra el acto de determi-

(298) El Código Tributario costarricense no tiene una disposición como la establecida en el artículo 165 de la Ley General Tributaria, inciso i), según el cual son reclamables en vía económico-administrativa, entre otros, los siguientes actos de gestión tributaria: "Los que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación, sean definitivos o de trámite, y siempre que en este último caso decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, que pongan término a la vía de gestión o impidan su continuación;". Creemos que lo erróneo, por parte, del Código Tributario estuvo en citar artículos del mismo para referirse a actos; en vez de -como lo hace la Ley General Tributaria- definir aquellos actos de gestión contra los que procede el recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo.

nación provisional, que dicte la Administración con base en el artículo 122 (299); en el trámite de rectificación de las declaraciones juradas debido a errores de concepto dentro del plazo legal establecido (artículo 125); con relación a las medidas cautelares a cargo de la Oficina de Cobros que comprenden el embargo de créditos del deudor y retención de las sumas que debe percibir (artículo 165) y el embargo administrativo de bienes, (artículo 166) en el que puede ser procedente, en vía administrativa, una tercería excluyente de dominio, que de toda suerte en vía judicial prosperaría con la eventual condenatoria del Estado; y, finalmente, el caso de las sanciones administrativas, al cual dedicaremos alguna atención particular, ya que revisten una importancia especial.

Las infracciones (300) se dividen en dos grandes grupos. Una llamadas de aplicación automática de las sanciones y otras, que llamaremos, de aplicación judicial de las sanciones.

Son sanciones de aplicación automática (301) los recargos (artículo 84.

(299) Pensamos el caso en el cual el contribuyente haya sido emplazado al domicilio fiscal especial fijado por la Administración -o a otro en el cual ya el contribuyente no reside, en caso de que fuere coincidente con su residencia- para que presente la declaración, al no ser notificado en ningún momento, entonces el procedimiento continúa adelante- incluyendo el procedimiento de ejecución para el cobro- y no vemos motivo para que se excluya la posibilidad de que, en cualquier momento, a falta de notificación efectiva, pueda el contribuyente ejercer todos los recursos posibles que en circunstancias normales se otorgan, como el que corresponde ante el Tribunal Fiscal Administrativo

(300) Definidas por el artículo 67 del Código como toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal.

(301) Se les llama automáticas porque son independientes del dolo o culpa del infractor.

a) que se aplican directamente por la Administración Tributaria (artículo 82) a quienes hayan incurrido en las siguientes infracciones: omisión en la presentación de las declaraciones juradas o presentación tardía de ellas; mora en el pago de los tributos; e incumplimiento de sus obligaciones por los agentes de retención o percepción (artículo 68, incisos b) a d).- Las penas en todos los casos son de carácter pecuniarias. De estos tres casos, el último suscita alguna duda sobre su automaticidad, ya que el incumplimiento si se encuentra sujeto a la conducta, será más o menos grave según que haya habido dolo o simple culpa, factores que no entran en juego en este tipo de infracciones. Pero la duda crece, aún más, frente al artículo 77.- que no es aplicable por ser de carácter automática, repetimos, la infracción -que dispone que: "Pueden ser eximidos de responsabilidad quienes por ignorancia o error excusable de hecho o derecho, hayan considerado lícita la acción o la omisión correspondiente." (302) Creemos que en una futura reforma del Código Tributario debería dársele consideración a lo que dejamos planteado, ya que particularmente a un cierto nivel social es posible que por error de hecho o de derecho o por ignorancia -especialmente por este último motivo- se dejen de retener o cobrar los tributos y no pareciera lógica una aplicación automática del recargo sin ninguna consideración a la conducta que es la que se quiere combatir- del infractor; y, aparte de ello,

(302) Los casos comprendidos en la infracción por incumplimiento de sus obligaciones por los agentes de retención o percepción son los siguientes: (artículo 97) cuando estando obligados a retener o cobrar tributos, no cumplan con esta obligación; y cuando habiéndola cumplido, dejen de ingresar a la Administración Tributaria, dentro de los

creemos que producida la reforma, debe admitirse que el particular mantenga la posibilidad de recurrir de la respectiva resolución como de cualquier otro acto administrativo, cosa que hoy le está vedado.

El otro gran grupo de sanciones al cual aludíamos son aquellas impuestas por una autoridad distinta a la Administración: el Juez. Forman parte de este grupo las siguientes infracciones: defraudación; incumplimiento de sus deberes por los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria; incumplimiento de todo otro deber formal que no sea el de la presentación de la declaración jurada o el pago de los tributos; y las demás infracciones que tipifiquen las leyes tributarias respectivas.

Las sanciones a que pueden dar lugar dichas infracciones son: multa, cierre de establecimiento, suspensión y des~~fitu~~ción de cargos públicos; y las demás sanciones que prevean las leyes respectivas, según el caso.

Para la aplicación de las multas que corresponden en los casos de las infracciones dichas, el juzgamiento se inicia con la denuncia escrita de la Administración Tributaria, al Juzgado de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, después de la cual se recibe la indagatoria y confesión, con cargos del infractor. Si éste reconoce la infracción, el Juez debe dictar sentencia dentro de las cuarenta y ocho horas

plazos respectivos, las sumas retenidas o cobradas." Particularmente el caso primero, dicha omisión puede deberse a ignorancia o a un error excusable de hecho o de derecho (según los mismos términos empleados por el artículo 77) y no pareciera justo que de plano se le niegue toda posibilidad a quien no obra con dolo o culpa de defensa.

siguientes a la terminación de las diligencias; y si negare el cargo, en tonces se le conceden veinticuatro horas para proponer las pruebas de su defensa, las que deben ser evacuadas dentro de los cinco días siguien tes; una vez transcurrido ese plazo o evacuada la prueba antes, se dicta la sentencia dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes. Pudiendo, co mo es lógico, el Juzgado ordenar para mejor proveer cualquier investiga- ción sumaria antes de la sentencia. Tanto la Administración Tributaria, como el denunciado, sino estuvieren conforme con lo resuelto, pueden ape- lar la sentencia ante el Tribunal Superior Civil y de lo Contencioso Ad- ministrativo, el que debe oír a las partes por tres días, sin más trámi- te ni ulterior recurso, y resolver dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes.

Como se aprecia, se trata de un procedimiento sumarísimo el establecido para aplicar las multas en las llamadas infracciones de aplicación no au máticas. Creemos que el sistema si bien tiene la ventaja que se trami- ta ante un órgano jurisdiccional con la posibilidad de apelación ante el Tribunal Superior Civil y de lo Contencioso Administrativo), también es cierto que tiene la desventaja de los términos perentorios, y muy cortos, que obviamente conspiran contra el administrado, ya que el expediente ha sido formado por la Administración -y ésta conoce sus detalles- y el contribuyente, generalmente, se viene a enterar de la infrac- ción incurrida cuando le notifican la denuncia hecha por la Administra- ción- porque no existe obligación de dar audiencia al infractor en el

trámite administrativo de formación del expediente (303), en cuya sede si bien tiene garantía plena de imparcialidad, se encuentra frente a un procedimiento diseñado en favor de la Administración, en virtud del desconocimiento que tiene de los hechos y pruebas aportadas hasta ese momento y los términos sumamente cortos en los que debe esforzarse por ejercer su defensa.

Consideramos que hubiera sido mucho más efectivo que la Administración, como ocurre con relación a cualquier otro acto administrativo, dictara resolución fundada en la que se aplicara una multa al contribuyente o responsable infractor con la obligada audiencia en el expediente de él y que éste, una vez mantenido el criterio por la Administración y dictado el acto, tenga la posibilidad de impugnarlo ante el Tribunal Fiscal Administrativo y luego ante los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativa con lo que las posibilidades de defensa, aunque parezca extraño, se le han ampliado. Para la Administración, creemos incluso, que sería preferible este sistema porque podrá penar en forma efectiva y rápida a los verdaderos infractores y a quienes no lleguen a serlo por demostrarlo, se le habrán abierto otras puertas en las cuales gestionar, a un menor costo, y no que quizá tendiendo razón

(303) Lo que lógicamente atenta contra el derecho de efectiva defensa de los derechos del administrativo y en este caso particular, la falta de audiencia constituye un verdadero obstáculo para la realización de la justicia administrativo-tributaria. Salvando las distancias que existen entre una imposición de multas directamente por la Administración y la que corresponde por la jurisdicción, a iniciativa de aquélla, en España establece el artículo 83 de la LGT, en lo que interesa, lo siguiente: "En cualquier supuesto, para imponer la multa se incoará expediente en el que se dará audiencia al interesado. "La única excepción

no puedan llegar a demostrarlo por los plazos tan cortos del procedimiento dicho y el desconocimiento total que del asunto tienen (304)

En síntesis, el tema de las infracciones tiene una mayor problemática que aquella que nosotros, apenas, nos hemos atrevido a proyectar su sombra para sacar algunas conclusiones en torno al tema que nos ocupa. Pero de lo que sí estamos convencidos es de la necesidad de unificar el procedimiento, de forma tal que ellas sean conocidas por un órgano con garantías de independencia e imparcialidad, como el Tribunal Fiscal Administrativo, en vía de recurso.

4.4.3.3. Actos firmes desde que se dicta la primera resolución formal.

El artículo 139 del Código Tributario regula la llamada "vista inicial" con la cual se inicia el procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria -sea el que regula el artículo 119 del citado Código-, que consiste en un traslado, que le hace la Administración Tributaria al contribuyente, sobre las observaciones o cargos que se le formulen,

que se da a la falta de audiencia en las infracciones, a que hemos aludido, es cuando las mismas surgen como consecuencia de la determinación de oficio de la obligación tributaria, pero únicamente respecto a los tributos, que parten para su liquidación de la existencia o no de declaración jurada, sin quedar claro, no obstante -porque no se dice- si la audiencia en tales casos de infracciones así surgidas, se refieren también a las no automáticas (Ver artículos 139 y 140 con el 119, todos del Código Tributario).

(304) Creemos que mientras el sistema actual continúe vigente, al menos como garantía mínima y elemental para el administrado, a éste debe obligatoriamente oírsele en la formación del expediente administrativo, que dará pie luego a la denuncia, en todos los casos.

en tal caso los órganos respectivos de la Administración Tributaria, pueden requerir al contribuyente, si lo estiman conveniente, la presentación de nuevas declaraciones o la rectificación de las presentadas dentro del plazo que a esos efectos se le acuerde.

El contribuyente o responsable por su parte -de acuerdo al artículo 140 ibídem- dentro de los treinta siguientes a la fecha de notificación del traslado aludido, puede impugnar por escrito las observaciones o cargos formulados por los departamentos u oficinas de la Administración Tributaria, debiendo en dicho caso especificar los hechos y normas legales en que fundamenta su reclamo y alegar las defensas que estime pertinentes con respecto a las infracciones que se le atribuyen, proporcionando u ofreciendo las pruebas respectivas.

Y, aquí viene la parte que queremos destacar y comentar más adelante. El párrafo final del artículo 140 establece lo siguiente: "Vencido el plazo de treinta días a que se refiere este artículo, no cabe ningún recurso."

En directa relación, y en secuencia cronológica, con los artículos citados, el artículo 141 dispone que una vez que se hubiere interpuesto la impugnación o vencido el plazo de treinta días concedidos al contribuyente para oírlo, el Director de la Administración Tributaria debe dictar resolución fundada (nótese que es la primera vez que se habla de resolución fundada) que determine la obligación de que se trate o el avalúo

respectivo. (305), dentro de los ocho días siguientes a que el asunto se encuentre listo para resolver, debiendo darse previamente el cuerpo consultor. La resolución, finalmente, debe ser debidamente notificada al contribuyente, quien puede apelarla ante el Tribunal Fiscal Administrativo, siempre que hubiere hecho la alegación dentro de los treinta días que se le concedieron en el traslado.

En síntesis, con base en el artículo 141 -y llamamos la atención, como lo expresamos en páginas atrás, de que este artículo sirve de apoyo a la mayor parte de los actos de trascendencia de la Administración Tributaria- son el tipo de resoluciones que pueden surgir, desde el punto de vista de sus efectos jurídicos procesales: resoluciones respecto de las cuales, el interesado puede recurrir ante el Tribunal Fiscal Administrativo en apelación, cuando hubiere contestado el traslado hecho en la vista inicial; y resoluciones sobre las que no procede recurso alguno, es decir como hemos indicado en el título de este punto del trabajo-, que son firmes desde que es dictada la primera resolución formal por parte de la Administración Tributaria. Nos interesa referirnos, aunque brevemente, a las segundas, aludiendo a la particularidad que hemos apuntado de constituir la "primera resolución formal", que dicta el órgano de gestión.

(305) Resulta extraño que de un momento a otro surja la expresión "avalúo" en el artículo 141; propia del impuesto territorial en Costa Rica. Digo extraño, ya que en los artículos precedentes -13º y 140- en ningún momento se menciona el avalúo y no pareciera referirse a ellos, si constatamos que el artículo 119 del Código -al que hace referencia el artículo 139 en sus incisos -se refiere a la determinación de oficio de los tributos en los que se utiliza declaración jurada periódica y los tributos inmobiliarios, como el aludido del territorial, no utilizan dicha declaración.

Queremos **resaltar** los siguientes aspectos para que se aprecie bien lo que hemos expresado y las conclusiones, que fácilmente pueden derivarse de ese orden de cosas que sentamos como premisas. El contenido del traslado simplemente versa, sobre las observaciones y cargos que se le hacen al contribuyente, y, en su caso de las infracciones en que hubiere incurrido. No contiene ninguna otra formalidad. No existe, por ejemplo, la obligación del órgano de gestión respectivo de motivar debidamente el traslado -o pre-resolución- con indicación en detalle de la determinación (306); de indicar claramente los recursos que contra dicho "traslado" proceden y las consecuencias que se desprenden de la no utilización del plazo que se le concede para responder; del lugar; fecha; firma del funcionario y oficina que representa; y en fin de todos aquellos otros requisitos a los que se refiere el propio artículo 142 del Código Tributario bajo el título de "Requisitos de la resolución", que deben ser observados en el acto dictado por el Director.

Pero contrariamente a lo que acontece con ese "traslado de las observaciones y cargos" que se le formulan al contribuyente, con el cual principia la determinación de oficio de la obligación tributaria -que para el contribuyente puede significar "terminar", sino se refiere a él-, al

(306) Porque, veremos más en detalle, la notificación puede, perfectamente haber sido hecha por la alternativa del inciso b) del artículo 132 del Código- ya que la Administración Tributaria puede escoger cualquiera de las formas de notificación que en el mismo se señalan, sin que uno sea en defecto del otro y se den garantías efectivas de que, al menos en caso de imposibilidad de notificársele, se publique un aviso en el Diario Oficial-, o sea, por "medio de carta certificada con aviso de recepción dirigida al último domicilio de la persona, que obre en conocimiento

interesado, sí se le exige que en caso de oposición al "traslado" debe especificar los hechos y las normas legales en que se fundamente, solemnidad -principalmente en lo que se refiere a esta fase informal a la exigencia del derecho en que se apoya el particular- que no corre parejo con la falta de ella que exhibe en este procedimiento la Administración.

Y para que no quede la menor duda de que el citado "traslado" es una "pre-resolución" o fase preparatoria del acto administrativo, el propio Código así lo estableció, expresando en el artículo 141 que corresponde al Director de la Administración Tributaria dictar resolución fundada, previa consulta a su cuerpo asesor; no habiendo previamente establecido la obligatoriedad de dictar acto alguno, constituyendo dichas diligencias previas formativas del acto: "Observaciones", como también se les llama en el artículo 140. Pero lo grave, lo verdaderamente grave, fue el haber negado la posibilidad de recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo y los ulteriores que hubieren correspondido en vía jurisdiccional, por supuesto; llegando al inconcebible extremo de que muchas resoluciones del Director de la Administración Tributaria -con el agravante del sistema de notificaciones a que hemos aludido -nacen firmes, incommovibles en céntra del particular.

de la Administración, en cuyo caso ese aviso es suficiente prueba de la notificación"; y peor aún: "Cuando la Administración envíe telegrama con acuse de recibo, para comunicar la remisión de la carta certificada, la notificación se debe considerar realizada ocho días después, contados desde el día siguiente al del envío del telegrama.

No hace falta insistir más sobre el punto para concluir, sin titubeos, que nos encontramos frente a un evidente caso de denegación de justicia por regulación inadecuado de un procedimiento, al no rodearse de suficientes e idóneas garantías que protejan, a la vez que el interés fiscal -que únicamente se tuvo en cuenta- el de los contribuyentes.- Estamos conscientes, asimismo, que la rigurosidad mayor o menor del procedimiento que comentamos, depende del espíritu de que estén imbuídos los funcionarios, pero siendo éstos transitorios y permanentes las instituciones, mientras éstas existan, tal y como las apreciamos, pensamos, lógicamente, en la posición de mayor rigurosidad en la cual el particular lleva la peor parte.

4.4.4. Con relación a los requisitos de la actividad.

4.4.4.1. Premisa.

Nos referiremos en el presente apartado a aquellos obstáculos que se le presentan a los administrados en la defensa de sus derechos, a causa de una deficiente regulación de los requisitos de la actividad, referibles, a los tres ámbitos en que ella se expresa: lugar, tiempo y forma.

Algunos de los temas que abordaremos son de carácter general, es decir, aplicables a la tributación municipal, aduanera e interna y otros se refieren, por el contrario, a alguno de ellos en particular.

4.4.4.2. Lugar

4.4.4.2.1. Dificultades de acceso físico a los tribunales, ante los cuales se debe ejercitar el derecho de expresar agravios.

Ya hemos hecho alusión a la circunstancia de que en Costa Rica existe un solo Tribunal Fiscal Administrativo -en lo que respecta a la tributación interna- para todo el país, con sede en la ciudad capital. Y que, pareciera ser tesis prevaleciente -aun cuando sobre ella no ha habido debate público alguno- que tal situación permanezca así, indefinidamente. (307)

Como se comprenderá dicha situación atenta contra los administrados, que se encuentran lejos de la sede física del Tribunal y que frente a una resolución de los órganos de gestión tributaria necesitan defenderse, so pena de tener que asumir la obligación en pleno que de ella surge.

Hemos aludido, también, insistentemente que el derecho de acceso a la justicia a los fines de materializarse, debe suplírsele al administrado las deficiencias que la organización administrativa de los tribunales u órganos que cumplen funciones jurisdiccionales - o cuyos respectivos actos de los órganos de gestión de no recurrirse pueden impedir el ejercicio del derecho de defensa-, acudan. Porque un centralismo de toda la función de justicia administrativa, atenta contra quienes se encuen-

(307) Recordemos que el Código Tributario fue reformado en 1973, entre otros extremos, en el referente a impedir que se crearan salas especializadas en otras provincias del país, como se preveía en la versión del citado Código de 1971. Reiterado con la pretensión expresada en el anteproyecto de Código Tributario Municipal, de que dicho orden

tren cada vez más y más alejados de la sede en que opera el respectivo órgano, ante el cual necesitan comparecer los administrados para hacer valer sus derechos . Y esto es precisamente lo que ocurre en Costa Rica con relación al Tribunal Fiscal Administrativo, y que sería aún más grave si se incurre en el mismo centralismo en la materia municipal, cuando en ésta se dé la vía de recurso ante un órgano colegiado.

El artículo 149 del Código Tributario dispone, en lo que interesa, que el Tribunal Fiscal Administrativo debe funcionar con dos Salas Especializadas con sede en la ciudad de San José, y competencia en toda la República.

Comprendemos que en un país pequeño y pobre como el nuestro, no podría hacerse frente al establecimiento de Salas especializadas de Tribunales por todos los puntos geográficos del país, pero sí que se establezcan en aquellas zonas donde exista una concentración numerosa de población, quizá siguiendo los mismos criterios que se establezcan o que en principio deban establecerse para abrir nuevas oficinas regionales de la Administración Tributaria; ya que la apertura de estas oficinas tiene relación con la importancia tributaria de la zona que se quiere abarcar y, entonces , las reclamaciones tenderán a ser cada vez mayores dependiendo de la acción de

se generalice a la tributación local, estableciendo en solo tribunal de alzada -en la ciudad capital, nuevamente- para todos los asuntos del país. Bueno, esta coincidencia, a nosotros, no nos parece extraña si nos percatamos que algunos de los funcionarios de más alto nivel que han formado parte de la comisión que redactó el citado anteproyecto, también han tenido que ver con la reforma del Código de 1973.

las oficinas de gestión tributarias; lo que simultáneamente repercutirá en un mayor volumen de reclamaciones o al menos deben dársele las facilidades de acceso físico a los contribuyentes para que reclamen, cuando sientan que están lesionados en sus derechos.

Lo creemos, así, no sólo porque se deriva del principio elemental de igualdad ante la ley, porque es desigual el trato de que el Estado le da a un contribuyente que vive en San José, al que le da a quien vive en Nicoya o Buenos Aires de Osa (308) -para mencionar tan solo dos lugares que se nos han ocurrido, representativos de tantos y tantos otros alejados de la capital -con relación a actos idénticos, en cuanto a su naturaleza, Porque el costo y demás facilidades que tiene el primero son óptimas, de quien vive en Nicoya o Buenos Aires; sino también, creemos en que se deben suplir las dificultades del contribuyente que no vive en el lugar de la sede del Tribunal, como medio de fortalecer la democracia costarricense, que se logra eficazmente, a nuestro juicio, en la medida en que se pongan a disposición del ciudadano, y del contribuyente particularmente en nuestro caso, instrumentos idóneos mediante los cuales puede propiciar que comiencen a operar los mecanismos que el Ordenamiento Jurídico establece, mediante los cuales puede someter la actuación pública al Derecho; únicamente en esa sujeción, puede lograrse la paz y la estabilidad de un sistema.

(308) Nicoya se encuentra a más de trescientos kilómetros de la ciudad capital y Buenos Aires aproximadamente a doscientos.-

Creemos que el Poder Judicial, en este sentido, cumple una excelente la bor al establecer cada vez más y más tribunales en los más recónditos sitios de la nación; pero no ha tomado conciencia suficiente, creemos, sobre la necesidad de que, también, los tribunales de lo contencioso administrativo deben descentralizarse, ya que aún hoy se mantienen todos los existentes en la ciudad capital.

Volviendo al tema que nos ocupa, expresamos que somos conscientes que el estado de desarrollo de un pueblo va dando la pauta al crecimiento y de senvolvimiento de sus instituciones, y particularmente en lo que se re fiere a servicios de justicia. Pero, aún existiendo dicho orden de cosas- es decir el centralismo en los órganos de la vía económico adminis- trativa-, la situación tiene aristas de gravedad, si nos percatamos que no existen facilidades que atenúen los inconvenientes serios para los particulares que el citado centralismo tiene. Creemos que existen me- dios que pueden paliar dicha situación desigual en que se encuentran mi les de costarricenses, traducida en los mayores gastos de transporte, manteni: , tiempo que se deja de dedicar a la actividad que se ejer ce, etc. etc.

Seguidamente abordaremos dos temas: el de la utilización del servicio de correo como un medio supletorio para ejercitar el derecho y sobre la variación de los plazos para apelar y hacer las alegaciones pertinentes en función de la distancia en que se encuentre el interesado de la sede del órgano; las que si bien, no vienen plenamente a suplir la presencia del órgano dentro de un radio geográfico de acción razonable, al menos,

como decimos atrás, morigera los efectos nocivos del actual, y tendencialmente creciente, centralismo de los órganos de resolución de las controversias tributarias.

4.4.4.2.2. Utilización del servicio postal como medio para ejercitar los derechos de defensa.

Creemos que es elemental que si la Administración Tributaria, utiliza en forma amplia, y confiada, el servicio de correo para efectuar sus notificaciones (las que excepcionalmente en nuestro país se realizan personalmente), no vemos razón para que se excluya la posibilidad- y así debería preceptuarse en nuestra legislación- de que el contribuyente pueda recurrir de todas las resoluciones, tanto de los órganos de gestión recurribles ante ellos mismos- como el caso aludido de la "vista inicial" del artículo 139 y siguientes del Código Tributario- o ante el Tribunal Fiscal Administrativo o cualquier otro órgano que cumpla funciones, especiales, de resolución de las reclamaciones, utilizando al servicio postal. Como éste se encuentra generalizado por todo el país, entonces el contribuyente podrá ejercer sus derechos de defensa compareciendo a la oficina postal respectiva, haciendo entrega del escrito, y documentos adjuntos en su caso, dirigidos a la Administración Tributaria o al tribunal administrativo correspondiente. Así, se suavizan los efectos negativos de la inexistencia de órganos de la Administración Tributaria cercanos.

Lo que sugerimos no es nada nuevo. Sí lo sería en Costa Rica, pero no

en la legislación comparada. En España, en materia tributaria, el "Reglamento de Resolución de las Reclamaciones Económico-Administrativas" regula en su artículo 76, lo referente a la recepción y registro de documentos, la oficina, horas y recibo de presentación de escritos. Los escritos y documentos referentes a las reclamaciones económico administrativas se presentarán, a elección de los interesados en alguna de las oficinas siguientes: centro o dependencia que hubiere dictado el acto administrativo impugnado; en el tribunal administrativo que fuere competente para tramitar y decidir la reclamación; en las Delegaciones, Subdelegaciones y otras oficinas especiales de la Hacienda Pública; y, cuando éstas no existieran en la localidad, en la Recaudación de Hacienda respectiva; en los gobiernos civiles; y en las oficinas de correos

(309)

Como se aprecia, existe la más amplia facilidad en cuanto al lugar de recibo de los escritos de impugnación y demás documentos atinentes en España. En Costa Rica podría utilizarse una fórmula similar, a base de una buena coordinación entre dependencias del Estado y haciendo conciencia entre los funcionarios, que el servicio público es una sola. Que es uno de los males de la Administración costarricense; cada institución

(309) El artículo 66 de la Ley de Procedimiento Administrativo regula, igualmente, esta materia. Y establece, con relación a los Gobiernos Civiles que "recibirán toda instancia o escrito relacionado con el procedimiento administrativo dirigido a cualquier órgano de la Administración Civil del Estado que radique en la propia o en distinta provincia, y, dentro de las veinticuatro horas, lo cursará directamente al órgano que corresponda."

dependencia u órgano no se siente parte de un todo. Por ejemplo las gobernaciones de las provincias, que han venido a menos en sus funciones desde la promulgación del Código Municipal vigente, podrían tener a su cargo dicha labor de recepción de escritos y documentos referentes a las reclamaciones económico administrativas, ya que dichas gobernaciones dependen del Ministerio de Gobernación, siéndole a éste afin con los servicios generales que presta a las demás dependencias del Poder Central, como las de Hacienda, aparte de las funciones propias no relacionadas con dichos servicios. Pero volvamos al tema del uso del correo, al cual específicamente nos estamos refiriendo en esta sede.

Cuando el escrito y documentos respectivos, se presentan para su recepción en la Oficina de Correos -según la legislación española- se deben mostrar en forma abiertos, para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificados. (310)

Por qué en Costa Rica no podría adaptarse a nuestra realidad, un sistema como el español? Realmente no veríamos razones serias y ciertas para una negativa en caso de proponerse a impulsarse la idea.

(310) Artículos 66.3 de la LPA y 76. f) del Reglamento de Resolución de las Reclamaciones.

4.4.4.2.3. Inexistencia de plazos distintos apara recurrir en función de la distancia en que se encuentre el interesado respecto del órgano.

La legislación aduanera establece un mecanismo según el cual, el término para recurrir contra las resoluciones de los Administradores de Aduana en apelación, ante el Director General de Aduanas -cuyas oficinas se encuentran en la ciudad capital- se aumenta en función de la distancia entre la respectiva aduana y la Dirección General (311)

Queremos dejar muy claramente sentado, sobre el tema en comentario, lo siguiente: primero, que un término para recurrir ante el Superior u otro órgano en alzada, que vaya aumentando en función de la distancia, tiene el enorme inconveniente que rompe la uniformidad que en materia de plazos debe existir en materia de procedimiento; segundo, que lo deseable sería establecer un sistema que supla la ausencia de oficinas en las cuales poder ejercitar los derechos de defensa, tema al cual nos hemos referido en el punto anterior, y caso de que existiera dicho sistema, entonces no tendría ninguna razón de ser los plazos diferentes, en razón de la distancia, para recurrir; y tercero, y final, que conforme se van desarrollando los países, las obras de infraestructura van sien-

(311) Artículo 170 del CAUCA. Según él se fija el término en tres días cuando la aduana se encuentra en el mismo lugar que la Dirección; y si no estuviere su asiento en el mismo lugar, entonces se aumenta a razón de un día por cada veinte kilómetros.

do cada vez mayores con lo que las comunicaciones son, también, cada vez más rápidas; lo que unido, a la vez, a los mejores medios de transporte que día a día surgen, todo ese complejo crea condiciones que varían constantemente, por lo que si hace diez o veinte años los criterios para fijar los plazos, por ejemplo, tenía una relación de un día por cada veinte kilómetros -como lo establece el CAUCA vigente en su artículo 170- hoy, debido a ese conjunto de factores al que hemos aludido, esa relación es realmente irrisoria.

Pero teniendo presente que ese es nuestro pensamiento, partimos de una realidad -la de la legislación vigente en la materia en Costa Rica que nos obliga a pensar en medios que ayuden al contribuyente, que vive en lugares lejanos a la sede del órgano ante el cual debe concurrir para ejercitar sus derechos, a superar la desigualdad que el orden de cosas existente le crea. Y, entonces, en este caso -como alternativa, entendiendo que no es la más deseable, pero sí en las circunstancias actuales, si nada cambia- se hace necesaria que en la legislación nacional, cuyos procedimientos se encuentran regulados por el Código Tributario, se establezcan términos mayores en razón de la distancia que debe recorrer el interesado para poder ejercitar sus derechos. Pensemos, por un momento, en las personas que viven en las llanuras de San Carlos, en Talamanca, en Upala y tantos otros lugares lejanos y que, lamentablemente, aún no se han integrado plenamente al nivel de desarrollo

económico, social, político y cultural que vive el país. (312)

4.4.4.3. Tiempo

4.4.4.3.1. Consideración previa

En el capítulo siguiente aludiremos al tema del silencio administrativo, que tiene una estrecha vinculación con las cuestiones que ahora abordaremos seguidamente. En este apartado, aludiremos, específicamente al tema de los plazos en el procedimiento ante los órganos de gestión, dejando para el capítulo siguiente el mismo tema, pero referido al procedimiento de resolución de las reclamaciones, en cuya oportunidad haremos una referencia general y breve al tema del silencio administrativo, cuyos principios y conclusiones, desde ya, deben entenderse, en lo que fueren aplicables, que rigen para el tema que a nivel de órganos de gestión tratamos en esta sede.

4.4.4.3.2. Fijación de plazos para resolver.

4.4.4.3.2.1. Ideas previas.

Para que los funcionarios no digan: "resuelvo cuando me venga en gana"

(312) Piénsese que el plazo no sólo tiene relación con la distancia si no con las condiciones en que se encuentran las vías de comunicación

con lo cual causan un serio perjuicio al particular al tardarse la resolución que le produce incertidumbre, con lo que retardan su acceso efectivo a la justicia y lesionan seriamente los intereses públicos que creen, miopemente, defender con su inercia, se han establecido los plazos para resolver.

Porque si existe un procedimiento como cauce de obligada observancia por parte de la Administración y como garantía, correlativa, del particular, aquél debe regular plena y adecuadamente todos los extremos que con él se relacionen a los fines de que haya celeridad y eficacia; ellos no podrían lograrse, como se comprenderá fácilmente, si la Administración no se encuentra sujeta a plazos expresos dentro de los cuales debe resolver las peticiones y recursos o reclamaciones que los interesados interponen ante ella, en defensa de sus derechos.

Siguiendo el método empleado, analizaremos el tema en cuestión en los tres ámbitos sobre los que versa nuestro estudio, en lo municipal, en lo aduanero y, finalmente, en la tributación interna.

4.4.4.3.2.2. Según el Código Municipal.

El artículo 174 del Código Municipal establece, que en caso de que se hubiere interpuesto recurso de revocatoria contra los acuerdos del Con

ción, la frecuencia de los servicios de transporte, de los arreglos personales que tiene que hacer una persona para poder desprenderse de sus actividades para atender un asunto tributario, etc. etc.

cejo Municipal, éste deberá conocerlo en la sesión siguiente ordinaria a su presentación; y si dicho recurso, asimismo, lleva aparejado la apelación subsidiaria en caso de negativa del mismo, el citado Concejo tiene ocho días para resolver, contados a partir de la citada sesión siguiente ordinaria a la presentación del recurso.

Pero, contrariamente a lo que ocurre con los citados acuerdos municipales, con relación a los demás actos municipales que son la inmensa mayoría, incluidos los actos de liquidación y recaudación tributaria no existe por parte del Ejecutivo Municipal, o de los funcionarios que no dependen directamente del Concejo, la obligación de resolver dentro de un plazo determinado. Y no existiendo plazos en estos supuestos, los particulares están totalmente desprotegidos, ya que depende de la responsabilidad del funcionario, que se dicte resolución dentro de los términos que ellos consideran conveniente o necesario de acuerdo con los intereses que estime deben defender y el volumen de trabajo general de sus oficinas; y al no establecerse un plazo para resolver, como veremos en el punto siguiente, el particular está imposibilitado para recurrir a accionar a la instancia siguiente, presumiendo que la resolución ha sido negativa, ya que el silencio administrativo -positivo o negativo- únicamente tiene lugar cuando la Administración no resuelva dentro del plazo que obligatoriamente se le ha fijado para ello.

4.4.4.3.2.3. Según el Código Aduanero.

De conformidad con el artículo 168 del CAUCA las reclamaciones que se presentan al Administrador de Aduana, antes de la liquidación de la póliza, serán resueltas por el citado funcionario y ordenará la liquidación de la póliza correspondiente. Sin que se establezca en este caso, como lo debido, el plazo para resolver dichas reclamaciones. No obstante este defecto en la regulación, debemos reconocer que en la práctica, generalmente, dicha resolución es producida en un período de tiempo breve, en virtud de que las mercancías se encuentran aún en los recintos aduaneros y, como consecuencia de ello, los impuestos no se han liquidado aún.

Luego, de acuerdo al artículo 169 del CAUCA se establece que contra las resoluciones del Administrador de Aduana, procede el recurso jerárquico ante el Director de Aduanas, el que una vez presentado a la Aduana respectiva, el citado Administrador al día siguiente del vencimiento del plazo para recurrir, admitirá el recurso y remitirá los antecedentes a la Dirección General. Debiendo ésta dictar resolución, a más tardar, dentro de los quince días siguientes, contados a partir del vencimiento del período probatorio, todo de conformidad con el artículo 171 del ... CAUCA.

Finalmente, se encuentran las resoluciones que debe dictar el Comité Arancelario en lo que respecta a las controversias que surjan con motiu

vo de la clasificación arancelaria. El Director General de Aduanas admite el recurso que se presente por el interesado, siguiendo el mismo procedimiento del artículo 169, dictando resolución de admisión del recurso y procediendo a enviar el expediente, al citado comité, al día si guiente del vencimiento del término para apelar. El Comité, por su par te, no se encuentra sujeto a un plazo para resolver, ya que el párrafo tercero del artículo 176 del CAUCA adoptó la fórmula ambigua, y que dice bien poco en concreto, aunque parezca extraño, de "resolverá en defi nitiva a la mayor brevedad posible."

Como se observa, realmente, en materia aduanera los plazos para resolver las reclamaciones se encuentran plenamente regulados, a excepción del plazo que debe observar el Comité Arancelario para dictar su resolución. El perjuicio que se le causa en el supuesto que sea excesivo el plazo que tarde en resolver -aunque en la práctica este Comité resuelva pronto- es de una importancia relativa, ya que como el propio CAUCA lo esta blece contra las resoluciones del citado Comité no procede recurso alguno, ni en vía administrativa ni en la jurisdiccional. Unicamente observamos que para una más sencilla aplicación del Código, y de su manejo por los interesados, resultaría mucho más sencillo en unificar en una sola norma los plazos para resolver y que se señalen expresamente los efectos jurídicos procesales que surgen cuando el acto no se dicta dentro del plazo estipulado.

4.4.4.3.2.4. Según el Código Tributario.

Por último, corresponde examinar si el Código Tributario establece plazos para resolver y si las respectivas normas son adecuadas.

El Código establece en su artículo 108 una norma de carácter general (313) sobre los plazos para resolver, al disponer lo siguiente: "La Administración Tributaria está obligada a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro". (314) Las consultas, por su parte, por disposición expresa del propio artículo 108, se rigen por lo dispuesto por el artículo 114, al que daremos referencia más adelante.

Conviene en este momento, retomar el punto planteado en páginas anteriores sobre los alcances que tiene la expresión "Administración Tributaria", ya que dependiendo de dicha precisión, sabremos a ciencia cierta qué órganos de la Administración comprende y consecuentemente, a los que les correspondería resolver sus recursos y peticiones dentro del plazo general de dos meses fijado por el artículo en comentario.

Según el artículo 105 del Código Tributario se entiende por Administra-

(313) Aun cuando, como demostraremos, dicha pretensión no fue alcanzada, quedando un amplio sector de actuación de órganos de la Administración, que no están obligados a resolver dentro de ciertos plazos, lo que es realmente grave, a nuestro juicio.

(314) Y el mismo artículo del Código Tributario citado entiende por petición la "reclamación sobre un caso real, fundado en razones de legalidad."

ción Tributaria "el órgano administrativo que tenga a su cargo la percepción y fiscalización de los tributos, ya se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos, conforme a los artículos 11 y 14 del presente Código." (315)

No más de entrada, sin ningún otro esfuerzo de carácter interpretativo, nos encontramos con que el Código Tributario define como Administración Tributaria lo que en España se entiende como órganos de gestión tributaria, sea, aquellos encargados de las funciones de liquidación y recaudación de los tributos, según el artículo 90 de la Ley General Tributaria; quedando por fuera, así, lo que en ese mismo país se entiende por órgano de resolución de las reclamaciones económico administrativas, de acuerdo con el mismo artículo citado de la LGT, que correspondería a las funciones que en Costa Rica cumple el Tribunal Fiscal Administrativo.

Este criterio, que lo creemos correcto, se ve reforzado con las razones adicionales siguientes. El artículo 108 se encuentra dentro del Título IV denominado: "Procedimientos ante la Administración Tributaria", en el capítulo I que se refiere a las "facultades y deberes de la Administración"; mientras que el Tribunal Fiscal Administrativo se encuentra regulado dentro del Título V que versa sobre el "Contencioso Administrativo", sin que exista norma alguna en dicho Título en el que se ordene que las disposiciones sobre el procedimiento ante la Administración Tributaria,

(315) El aludido artículo 1^o versa sobre el concepto de la obligación tributaria y el 14, también citado, sobre el concepto de sujeto activo de la relación jurídica, que por definición de él, es "el ente acreedor del Tributo."

sean de aplicación supletoria en el procedimiento de resolución de las reclamaciones, que se tramitan por el citado Tribunal. (316)

Unicamente quedaría por examinar si la Oficina de Cobros puede conceptuarse como "Administración Tributaria", a los fines de saber si le es aplicable la norma general del artículo 108 sobre plazos para resolver. Creemos que la actividad cobratoria -o perceptoria para utilizar el mismo término empleado por el citado artículo 105, que se refiere al concepto de Administración Tributaria- que caracteriza la función de la citada Oficina, según el artículo 157 del Código, es típicamente propia de la citada Administración y creemos que por el hecho de encontrarse separada, atendiendo a principios de especialidad administrativa, ello no obsta para que la función continúe estimándose como propia de un órgano de gestión tributaria. Con lo que concluimos por la afirmativa, sea, que el artículo 108 es igualmente aplicable a la Oficina de Cobros.

(316) La duda que pudiera surgir sobre nuestra tesis en virtud de lo dispuesto por el artículo 154 del Código que, en lo que interesa, expresa: "El Tribunal Fiscal Administrativo debe ajustar su actuación al procedimiento y a las normas de funcionamiento que establecen el presente Código y la Ley Orgánica del Poder Judicial, en lo que éste fuese aplicable supletoriamente", en nuestro criterio, se desvanece si se interpreta rectamente el preinserto párrafo a tenor de lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 149 *ibidem*, que dice: "Las controversias tributarias administrativas deben ser decididas por el Tribunal Fiscal Administrativo, el que en adelante debe regirse por las disposiciones de este capítulo" (El subrayado es nuestro y con él se quiere poner de relieve el término que viene a circunscribir las normas de procedimiento y de funcionamiento del Tribunal a las que establece el Código -artículo 154- en el capítulo -artículo 149- que regula su organización y funcionamiento.)

Recapitulando lo expresado hasta aquí; el artículo 108 del Código Tributario se aplica a los órganos de gestión tributaria -incluyendo a la Oficina de Cobros- con lo que los órganos de resolución de las reclamaciones, específicamente el Tribunal Fiscal Administrativo, se encuentran ex cluidos. (317)

Dicha regla general tiene las siguientes excepciones: las que se establecen en los artículos 29, 114 y 141 del propio Código Tributario.

El primero, sea el artículo 29, se refiere al establecimiento del domicilio especial a solicitud de parte, sobre entendiéndose que el plazo para resolver es de treinta días, ya que se dispone que si la Administración Tributaria dentro de él no manifiesta su oposición al domicilio especial que ha sido solicitado para los solo efectos tributarios, entonces se presumirá la aceptación.

El artículo 114, que se refiere a las consultas que se formulen a la Administración Tributaria, establece un plazo de cuarenta y cinco días para resolver lo pertinente.

Y, finalmente, el artículo 141, que versa sobre las resoluciones que debe dictar el Director General de la Administración Tributaria, determi-

(317) A Igual conclusión llegaríamos si se pretendiera aplicar supletoriamente, según el artículo 1, párrafo segundo del Código Tributario, el artículo 108 al Comite Arancelario en cuanto a que la expresión del artículo 176 del CAUCA "a la mayor brevedad posible, deba entenderse dentro del límite del artículo 108.

nando la obligación o el avalúo respectivo, después de oír el parecer del cuerpo asesor, establece un plazo de ocho días para dictar la resolución correspondiente. (318)

Consideramos que no tiene justificación que se hayan establecido plazos diferentes para resolver; incluso, cuando en uno de los casos que constituye la excepción a la regla general del artículo 108 del Código, existen vacíos de regulación. Tampoco estimamos técnico que se haya dejado por fuera a los órganos de resolución de las reclamaciones, cuando los actos administrativo-tributarios, por participar todos de una misma naturaleza, deberían tener un tratamiento uniforme, especialmente en lo referente a los plazos máximos para resolver que se establezcan. Pero la consecuencia más grave, conforme veremos en el siguiente punto, es la inadecuada regulación que se establece en el supuesto de que los respectivos órganos no resuelvan dentro de los plazos prescritos.

4.4.4.3.3. Falta de regulación sobre las resoluciones dictadas fuera de los plazos establecidos.

No hemos encontrado ni en el Código Municipal, ni en los Códigos Aduanero y Tributario, disposición alguna atinente al tema de cómo se resuelve

(318) Lo que ocurre que al no establecerse plazo dentro del cual debe emitir su dictamen el cuerpo asesor, dicho plazo de ocho días deja de tener importancia, con lo que el particular -si hubiere contestado el traslado a que se refieren los artículos 139 y 140- no podría, de todas formas, recurrir ante el Tribunal Fiscal, ya que el procedimiento que así lo establece (párrafo tercero, artículo 108, se refiere a los plazos de

el dilema -en el supuesto de que se encontrare regulado el silencio administrativo- de las resoluciones dictadas por los órganos de gestión fuera de los plazos legales establecidos, particularmente si los respectivos asuntos, por los efectos del mecanismo del silencio administrativo, precisamente, están siendo conocidos en alzada por otro órgano de la Administración o de resolución de las reclamaciones.

Creemos que la ausencia de una regulación sobre el particular, nuevamente, contribuye a oscurecer el panorama de los instrumentos legales que se le otorgan al contribuyente para defenderse y, para lograrlo, con el acceso efectivo a la justicia; cuyo proceso de acercamiento a los órganos independientes debe acelerarse, porque en ellos, presuntamente, se encontrará actuación imparcial y apegada a la Ley.

4.4.4.3.4. El silencio en vía administrativa.

4.4.4.3.4.1. Ideas previas

El tema del silencio administrativo, como ya hemos adelantado, será objeto de estudio, un poco más particularizado, en cuanto a los principios y a la doctrina dominante que lo informan, con ocasión del estudio de

2 meses y el que se establece en el artículo 141 es una excepción a la regla general contenida en él.

este importante instituto del Derecho Administrativo, referido a los actos a cargo de los órganos que agotan la vía administrativa, que haremos en el capítulo siguiente.

Por tanto, en el presente apartado de este estudio, nos haremos cuestión de la figura jurídica aludida, con relación a la vía administrativa, hasta el momento en que los actos llegan a conocimiento de los órganos de resolución de las reclamaciones, sin aludir a dichos principios y postulados de la doctrina dominante.

4.4.4.3.4.2. Según el Código Municipal.

Con relación al recurso de revocatoria con apelación subsidiaria contra los acuerdos municipales, que se hubiere interpuesto por el interesado, si el Concejo Municipal no resuelve transcurridos ocho días desde la sesión en que debió haberse conocido el recurso, y el expediente no ha llegado a la autoridad que deba conocer de la apelación, el interesado podrá pedir a ésta que ordene el envío; y aquella deberá diligenciar la petición previniendo, al funcionario de las sanciones que la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa establece en su artículo 40. (319) Igual procedimiento, al indicado, se sigue en el supuesto de que únicamente se hubiere interpuesto apelación, en el caso de que el ex

(319) Que correspondería al artículo 61 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción de España, con diferencias, lógicamente, en cuanto a los plazos, monto de las multas y demás sanciones.

pediente no llegue dentro del octavo día a la autoridad competente para resolver. Dicha apelación será de conocimiento del Tribunal Superior Contencioso Administrativo.

Consideramos que el procedimiento citado es expedito al regular, adecuadamente, el silencio negativo, estableciendo un mecanismo de que el interesado se apersona donde la autoridad que deba resolver la apelación para que pida el expediente al órgano que ha dejado de resolver dentro del plazo que debía, estableciendo, a la vez, las sanciones a las que puede hacerse acreedora en el supuesto de que no remita el expediente administrativo.

En materia tributaria generalmente, la manifestación del Municipio lo será a través de actos, más que de acuerdos, y particularmente de actos relativos a la liquidación y recaudación, que en España se han conceptuado como funciones propias de los órganos de gestión. Pues bien, claramente ha de indicarse que en este campo al no existir plazos dentro de los cuales deban resolver los órganos, consecuentemente, también, el silencio administrativo no se encuentra regulado, con las graves consecuencias para la efectiva defensa de los derechos de los particulares, ya que éstos ante la inercia de los órganos de gestión tributaria municipal, no se encuentran habilitados para acudir en vía de recurso o accionar al entenderse, presuntamente, como negativa la resolución recaída por la autoridad que debió resolver.

4.4.4.3.4.3. Según el Código Aduanero.

Respecto a las resoluciones que debe dictar el Administrador de Aduana, de conformidad con el artículo 168, al no existir plazo para que ellas recaigan, tampoco operará el silencio negativo a los fines de que el interesado pueda comparecer ante el Director, en alzada, a recurrir contra dicha denegatoria presunta. Si bien consideramos que la ausencia de regulación de uno y otro aspecto obstaculizan la acción de los administrados, lo cierto es que en este caso concreto, el mal se aminora, como señalamos en páginas anteriores, debido a que en la práctica las resoluciones son dictadas en plazos breves por los indicados administradores, debido a que las mercancías se encuentran aún en el recinto aduanero y, consecuentemente, los impuestos aún no han sido cancelados.

Igual suerte corren los contribuyentes en relación con la resolución que en alzada debe dictar el Director General de Aduanas, de conformidad con el artículo 171, dentro de los quince días siguientes al vencimiento del término probatorio, ya que no se estipula el supuesto de acto presunto por silencio administrativo, a los efectos que el interesado pueda accionar o recurrir de la resolución correspondiente.

4.4.4.3.4.4. Según el Código Tributario.

La disposición de aplicación general del Código Tributario, el artículo 108, que establece un plazo para resolver de dos meses toda petición o recurso planteado por los interesados a la Administración Tributaria, con

tiene, asimismo, la presunción de que si transcurridos dichos dos meses sin que la Administración resuelva, se entiende que la resolución recaída es denegatoria, a los efectos de que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan.

Pero el problema surge, a nuestro entender, con relación a las excepciones a esa regla general que el propio Código estableció, al fijar plazos para que la Administración Tributaria resolviese, las particulares cuestiones que en los siguientes artículos se regulan: 29, 114 y 141.

El artículo 29 que se refiere al domicilio especial solicitado, o fijado de oficio por la Administración, establece, implícitamente, un plazo de treinta días para que la Administración resolviese la petición de constitución de domicilio especial solicitado por el interesado; pero, creemos, que resuelve el problema inclinándose por el silencio administrativo confirmatorio, al disponer que si dentro de dicho plazo no manifiesta su oposición la Administración, se entenderá que acepte el domicilio propuesto por el particular.

A una solución idéntica, en el fondo, llega el artículo 114, que versa sobre las consultas que le formulen los administrados a la Administración Tributaria, al establecer que si vencidos los cuarenta y cinco días que tiene la citada Administración para resolver y no lo hace, se entiende por aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto; pero, no se presume la existencia de acto alguno, a los efectos de que el interesado pueda ejercer el derecho de recurso siguiente, cuando no recae

resolución dentro del plazo legal y el consultante no hubiere expuesto el criterio de interpretación sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual, en el respectivo escrito de consulta. Y entonces, nos encontramos con un caso en que la falta del acto presunto por silencio administrativo, le viene a producir perjuicio al contribuyente, ya que la Administración puede tomarse todo el tiempo que quiere, no obstante la obligación de resolver que tiene dentro de un plazo determinado, sin que el particular pueda hacer otra cosa distinta, que la de clamar al para que, finalmente, la resolución sea dictada.

Tenemos, por fin, el caso del artículo 141, que, como hemos dicho, con base en él la Administración Tributaria dicta la mayoría de actos de liquidación tributaria y debido a ello es de esperar que el procedimiento se encuentre plena y adecuadamente regulado. Decíamos que dicho artículo del Código, apartándose de la regla general del artículo 108 *ibídem*, dispone que el Director de la Administración Tributaria debe dictar la resolución -previo asesoramiento del cuerpo respectivo- dentro de los ocho días siguientes a aquel en que el asunto se encuentre listo para resolver. Pero, no estableció qué ocurriría si el citado funcionario no dictaba la resolución dentro del plazo legal, es decir, no contempló la posibilidad del acto presunto por silencio administrativo para los fines consiguientes.

Creemos, no obstante esta aparente falla del Código, que la cuestión tiene su razón de ser dentro de la idea que privó en el legislador. Es decir, que la ausencia del acto presunto se explica por la simple circuns-

tancia de que, formalmente, como hemos dejado señalado antes, hasta ese momento es que se dicta la primera resolución. Pero, si constatamos que el traslado previamente producido, que es contentivo de las observaciones y cargos que se le formulan al contribuyente, puede producir el efecto -de no ser contestado dentro del plazo concedido al contribuyente- de quedar firme la liquidación, que tales "observaciones" contiene, entonces sí que el particular tendrá interés de que se defina la controversia -cuya celeridad debe determinar él- recayendo la resolución del Director de la Administración dentro del plazo estipulado. Pero ante la nueva perspectiva del problema, ante la realidad de las cosas, al no establecerse en el artículo 141 en comentario la hipótesis del acto presunto por silencio administrativo, el particular debe esperar hasta que la resolución, finalmente, recaiga, cuando así lo juzgue conveniente el jerarca de la Administración Tributaria. La situación, a pesar de la incertidumbre, que siempre tiene un alto precio -que varía de una persona a otra-, no es tan grave si nos percatamos que aún el acto no ha comenzado a surtir efectos. Pero como sea, la falta de regulación de este extremo en el artículo 141, así como en los otros señalados, tanto según el Código Tributario como en los otros cuerpos legales, produce perjuicio al contribuyente al impedírsele que active, según sus intereses, los mencionados mecanismos legales -que deberían plenamente garantizar le la defensa rápida y eficaz de sus derechos- que el Ordenamiento le da, como remedios contra la ilegalidad y la misma inercia de la Administración.

4.4.4.4. Forma

4.4.4.4.1. Motivación de los actos.

Particularmente en la función de liquidación -llamada de "accertamento" en el derecho italiano- de los impuestos, las oficinas encargadas de ella despliegan una labor intensa de investigación de todos los hechos y circunstancias, que rodean las operaciones de los contribuyentes y responsables, tendientes a determinar la verdadera cuantía de la obligación tributaria.

Toda investigación sobre el contenido de la motivación necesaria del "accertamento", ha dicho Moretti, presupone "una previa reconstrucción del procedimiento cognoscitivo utilizado por la oficina para determinarse"; y en dicha motivación de facto "van descritas las fases relevantes de la actividad instructoria cumplida, van indicadas las pruebas directas, y gradualmente, aquellas menos significativas, haciendo cumplida cuenta del nexo probatorio y de la eventual valoración de los resultados concurrentes y contrapuestos medios instructorios." (320)

Siguiendo siempre el pensamiento del citado autor italiano, la motivación presupone la exposición de los motivos que han conducido al agente a deliberar; y se distingue de la llamada justificación, entendida ésta como "la externación de las circunstancias de hecho, que han precedido, y han

(320) MORETTI, Gian Carlo; La Motivazione nell'accertamento tributario; Casa editora Cedam; Pádua; 1969; pág. 267.

estado presentes, en el momento de la deliberación." (321)

La forma que adopten las resoluciones, viene, así, a constituir una garantía para la defensa de los destinatarios de los respectivos actos, ya que dependiendo de la mayor o menos motivación que encuentre el particular que ha servido de apoyo a la decisión, de manera mejor o no, podrá argumentar y rebatir los asertos de los cuales parte el acto, que le cause perjuicio. (322)

Por todo lo anterior, consideramos como un derecho fundamental del particular, saber a ciencia cierta, con el mayor detalle posible, cuáles han sido los antecedentes de hecho del acto y aquellos, principalmente, que han sido determinantes al momento de la deliberación, para poder ejercer su defensa en forma más idónea.

El Código Tributario en su artículo 141 establece cuáles son los requisitos de la resolución, en el que identificamos la motivación con lo que ahí se describe como "Fundamento de la decisión" o los "elementos de determinación aplicados en caso de estimación sobre base presunta." Mas consideramos que debiera, con mayor detalle, indicarse que las resoluciones deben expresar los métodos de determinación empleados en el procedimiento de liquidación de oficio, el apoyo técnico de las reglas que a menudo la Administración fija, por ejemplo, en materia de factores o por-

(321) Idem anterior, pág. 7-8

(322) "Constituye también una garantía la forma que han de adoptar las resoluciones administrativas. En todo acto administrativo hay que distinguir dos partes: la decisión propiamente y la motivación de la mis

cientos de actividades gravadas en relación con volúmenes de ventas en general.

Por su parte los Códigos municipal y aduanero, no contienen una disposición similar a la contenida en el artículo 142 del Código Tributario, por lo que queda a juicio del órgano que resuelve en cada caso, fundamentar en forma general o en detalle las resoluciones que dicte y bien puede dejar de hacerlo, como a menudo hemos visto en la Administración costarricense, apoyado en un simple artículo reglamentario o legal, sin más comentario. Hemos visto, verbigracia, el empleo de la expresión: "por ser contrario al artículo tal de la Ley o reglamento X, se resuelve sin lugar lo pedido por el interesado"; o, asimismo, mediante la frase: "por no compartir esta oficina la interpretación que del artículo x da el interesado, se resuelve la petición en forma negativa". Son formas, indudablemente, que constituyen un verdadero obstáculo para que el administrado pueda efectivamente ejercitar el derecho de defensa, al no contar con los suficientes elementos de juicio, y todos los hechos considerados, que tuvo en cuenta el órgano al resolver.

4.4.4.4.2. Notificaciones

4.4.4.4.2.1. Consideraciones doctrinarias previas.

Acudimos a la doctrina que en la materia, tanto científica como juris-

ma", expresa Segismundo Royo Villanova; El Procedimiento Administrativo... etc., ob. cit., pág. 99.

prudencial, se ha sentado en España, a los fines de enjuiciar, luego, a la luz de los principios que se hayan esbozado, la respectiva institución en Costa Rica.

4.4.4.4.2.1.1. Eficacia del acto administrativo.

En el plano teórico hemos afirmado -particularmente cuando nos referimos al tema de la autotutela administrativa- que un acto por el hecho de emanar de una autoridad competente, es válido por la sola circunstancia de participar de la presunción de legitimidad; y de que era eficaz- principio de ejecutividad-desde la fecha en que fuera dictado (323) excepto que se disponga otra cosa en los respectivos actos.

Afirmamos,asimismo, que dicha presunción de validez es iuris tantum, y que transfiere al particular interesado la carga de probar, que el acto es inválido por la existencia de ciertos vicios, por la vía de la impugnación.

Creemos que la referencia al artículo 45 de la Ley de Procedimiento Administrativo de España, puede contribuir a comprender, mejor, lo que acontece en ese país en torno al tema de la eficacia de los actos, que en línea de principio hemos afirmado son eficaces desde el momento en

(323) Ver sobre el particular, verbiigracia, García de Enterría, Eduardo; y Rodríguez Fernández, Tomás Ramón; Curso de... etc., Tomo I ob. cit., pág. 540, especialmente; y en igual sentido de este mismo autor, "La Eficacia de los Actos Administrativos.. ob. cit., págs. 207 a 229.

que son dictados por la sola circunstancia de ser válidos, es decir, de ser emanación de una autoridad competente, excepto que en ellos se disponga otra cosa. (324) "La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación." (325)

Cuándo se supedita la eficacia del acto a la notificación?. La respuesta nos la da el artículo 79.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que expresa: "Se notificarán a los interesados las resoluciones que afectan a sus derechos e intereses."

De lo anterior, podemos sacar la conclusión de que en materia tributaria, particularmente a través de las funciones de liquidación, y resolución de reclamaciones económico administrativas (326) -tanto en España como en

(324) Artículo 45.1 de la LPA.

(325) Artículo 45.2 LPA. Comentan García de Enterría y Rodríguez Fernández en su Curso de Derecho Administrativo, citado, pág. 403, el citado apartado del artículo 45 así: "El primero de los supuestos enunciados por el precepto transcrito no exige aclaración alguna. Es obvio que la orden que un alcalde da a los comerciantes de la localidad de limpiar la nieve de las aceras no puede producir efecto alguno en tanto que no se produzca fenómeno meteorológico." "La exigencia de la aprobación superior tampoco puede ser estudiada en términos generales, abstracción hecha de los casos concretos en que viene establecida por la norma... El acto en sí es perfecto y plenamente válido, pero no produce efectos en tanto no sea aprobado por la autoridad superior." "La notificación, en cambio, sí requiere algunas precisiones, ya que, aunque técnica instrumental, tiene una gran importancia práctica."; y, precisamente, a este extremo nos referiremos en el cuerpo de la exposición, por esa importancia práctica que le atribuyen estos autores.

(326) Ver artículos 124, 126, 149.3, 151.4, 153.3, 168.2, tan solo para citar los más importantes, de la LGT.

Costa Rica- los actos que dicten los respectivos órganos de carácter de finitivo o de trámite, cuando le pongan fin al procedimiento, como afec tan siempre los derechos e intereses de los contribuyentes y responsa- bles -y demás obligados- entonces requerirán, por regla general, de la notificación a ellos para que adquieran eficacia, es decir, para que co mienzen a surtir efectos.

4.4.4.4.2.1.2. Distinción entre publicación y notificación.

"El acto administrativo -dice el profesor Garrido Falla-, de acuerdo con su carácter general o concreto, puede ser fuente de derecho objetivo o creador de situaciones jurídicas individuales. En cualquier caso, se comprende la necesidad de que sea comunicado y dado a conocer a la colec- tividad o a las personas particularmente interesadas en sus efectos. Crear el derecho secretamente carecería de sentido."

"De aquí se desprende, -continúa diciendo el citado jurista español- que la eficacia de los actos administrativos,... resulta pendiente, en rela- ción con los de carácter general, por el requisito de la publicación y, en relación con los de carácter concreto, por la notificación." (327)

(327) Tratado de ... etc., I, págs. 542-543; idéntico sentido, "La efi- cacia de los... etc., ob. cit., pág. 209.- El jurista italiano, Benetto Cocivera, por su parte, establece la distinción existente entre "notificación" y "comunicación" en los términos siguientes: "Se tiene co- municación -dice este autor- cuando se da a las partes noticia legal de un hecho procesalmente relevante o de un acto que les afecta o de los

Se está refiriendo el profesor Garrido Falla con la distinción de notificación y publicación, según que el destinatario de los actos, sea un sujeto determinado o indeterminado. La publicación puede referirse a disposiciones generales -un reglamento, por ejemplo- o a actos administrativos. pero, igualmente, existe publicación de actos asministrativos y no notificación de los mismos, según que los actos tengan por destinatario una "pluralidad indeterminada de sujetos y aquellos para los que no fuere exigible la notificación personal." (328); o, por el contrario, según que el destinatario sea un sujeto determinable y para aquellos actos en los que sea preceptivo la notificación personal del interesado. En este caso, re ferido a los actos administrativos -y no a las dispcaciones generales- la publicación viene a constituirse en un puro "sucedáneo de la notifica ción" (329)

cuales deben tener conocimiento para sus actividades inmediatas". "Se tie ne notificación -sigue diciendo Cicivera- cuando un acto procesal o el contenido de un documento hiene traído íntegramente a conocimiento de al guien." Distinguiendo dos tipos de notificación, las verbales y las docu mentales. La notificación verbal se verifica cuando el destinatario está presente en el momento de su formación; y documental se verifica cuando el oficial judicial lleva el documento a conocimiento de la otra parte o a instancia de parte o a solicitud del secretario o del presidente del cole gio. Obviamente, debe señalarse que estas precisiones terminológicas de Cocivera lo son con base en el nuevo contencioso tributario italiano (La Nuova disciplina del contenzioso Tributario; Casa Editore Giuffrè; 1973; págs. 246-247). Veremos en el ún to siguiente que en la doctrina española -representada en forma destacada, entre omuchos otros, por el profesor González Pérez- la notificación es el acto de comunicación de un acto anterior; por lo que se incluyen dentro de los actos de comunicación.

(328) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; Rodríguez Fernández, Tomás-Ramón; Cur so... ob. cit., pág. 405. Análisis que parte de la cita del artícu lo 46 de la LPA.

(329) Idem anterior.

Resumiendo: la publicación se refiere tanto a disposiciones generales como a actos administrativos: puede que el destinatario de los mismos sea indeterminado -como las disposiciones generales y los autos que tengan por destinatario una pluralidad indeterminada de sujetos (330) -o que siendo determinado el sujeto, no se exige la notificación personal. Mientras que la notificación siempre se referirá a sujetos ciertos, cuyas formas de notificación se verán más adelante.

(330) Citan García de Enterría y Fernández Rodríguez en el aludido curso de Derecho Administrativo, que según la Sentencia de 19 de julio de 1971 y 4 de noviembre de 1972, entre otras, el hecho de que la publicación se dirija a sujetos indeterminados, "no excusa en ningún caso el deber de la Administración de notificar el acuerdo publicado respecto de quienes al comparecer en el procedimiento han salido del anonimato, para mostrarse, en definitiva, parte interesada en el expediente." (pág. 406)

4.4.4.4.2.1.3. El concepto de las notificaciones.

Según hemos podido ver, la notificación se encuentra íntimamente vinculada al problema de la eficacia de los actos administrativos, al punto tal que ella se encuentra en suspenso para aquellos actos en los que constituye un requisito indispensable, la notificación a los administrados por afectar sus derechos e intereses.

El profesor González Pérez, después de señalar de que, muchas veces, los administrativistas se refieren al acto de notificación -que se incluye dentro de los llamados actos de comunicación- como acto ligado al acto que se pone en conocimiento de los interesados, es decir, como requisito de eficacia de aquél, expresa que es preferible "partir de la notificación como acto independiente, pudiendo definirse como el acto administrativo que tiende a poner en conocimiento de las personas a que afecta un acto administrativo anterior." (331)

(331) GONZALEZ PEREZ, Jesús; La Notificación de los actos administrativos; Imprenta del Boletín Oficial del Estado; Madrid; pág. 3." Con arreglo a su significación etimológica -dice el autor español Rodríguez Moro, Nemesio- (notum facere- dar a conocer algo) no otra cosa significa sino el poner en conocimiento de alguien aquello que interesa que conozca..." (Las Notificaciones defectuosas; Revista de Administración Pública Nº 31; enero-abril 1960; Instituto de Estudios Políticos; Madrid pág. 153).

4.4.4.4.2.1.4. Naturaleza Jurídica de las notificaciones.

Del concepto de la notificación, se deducen los caracteres más importantes, que constituyen la naturaleza jurídica de la notificación. Seguimos en ello , asimismo, al profesor González Pérez.

En primer lugar la notificación es un acto administrativo. Con lo cual se pone en relieve la independencia entre el acto de comunicación y el acto anterior a él, que el primero tiende a hacer del conocimiento de su destinatario. También, como expresa el insigne jurista español, la notificación "no es un requisito de validez del acto notificado, aunque los efectos de éste dependan de la notificación. Por eso ha afirmado -sigue diciendo don Jesús- la jurisprudencia que la nulidad de una notificación no implica la del acuerdo notificado. (Sentencia de 23 de marzo de 1957),..." (332)

En segundo lugar, la notificación tiende a poner en conocimiento de su destinatario, un acto administrativo anterior.

(332) La Notificación de los Actos... etc., ob. cit., pág. 3-4 Por tal razón en aquellos actos, por afectar los derechos e intereses de los administrados, que sea requisito para la eficacia de ellos la notificación, constituye, un deber de la Administración cumplir con ella. A este deber de la Administración se refiere Enrique Serrano Guirado en la Notificación de los Actos Administrativos; Revista de Administración Pública Nº 1; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1950; particularmente en pág. 133. Contrariamente a lo expuesto por el profesor González Pérez, Serrano Guirado había expresado antes que: "La notificación de los actos administrativos constituye, en cierto sentido, un verdadero derecho de los administrados; una garantía jurídica respecto de la actividad de la Administración Pública en cuanto pueda afectar a sus derechos e intereses, en cuanto por ella se les informa de especiales cargas y o

El profesor González Pérez, incluye una tercera nota característica de la notificación, que a nosotros nos parece más propia de sus efectos que de la naturaleza del citado acto. Se refiere a que la notificación realizada en forma, "determinan el comienzo de la eficacia del acto administrativo." (333)

4.4.4.4.2.1.5. Fundamento de las Notificaciones.

Como ha dicho el profesor Garrido Falla: "Crear el derecho secretamente careería de sentido". Así como las leyes, reglamentos y demás normas jurídicas para que tengan una fiel observancia deben publicarse, es decir, hacerse del conocimiento de sus destinatarios -que pueden potencialmente ser todas las personas o un grupo de ellas, dependiendo de la materia que se trate y el rango de la norma-, los actos administrativos, cuya eficacia depende de que se hagan del conocimiento de los interesados, a los efectos de que sean cumplidos sus mandatos, requieren, asimismo, de la notificación: acto instrumental por excelencia mediante el cual llega a conocimiento del administrado el contenido del acto.

El fundamento, así, de la notificación es la eficacia que ha quedado sus

bligaciones positivas o negativas, impuestas por la Administración..." (Idem anterior) pág. 131) a lo cual el profesor González Pérez comenta: "Creo que no existe un derecho propiamente dicho de la persona a quien afecta un acto a ser notificado, aunque no surge para ella la obligación impuesta en el acto en tanto no se le haya notificado ..." (La Notificación... etc., ob. cit., pág. 4).

(333) La Notificación de los ... etc., ob. cit. pág. 4. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1955, entre otras, según la cual: "...ningún acuerdo ni resolución puede producir, ni causar perjuicio a otro, sino a partir de la notificación..."

pendida, hasta tanto el acto de notificación no sea cumplido; y él, será el punto de inicio de los efectos del acto notificado y de los plazos que el particular tiene para impugnarle en el supuesto de que considere que es lesivo a sus derechos e intereses, por violar el Ordenamiento Jurídico (334)

4.4.4.4.2.1.6. Contenido de la Notificación.

La notificación de los actos, no puede llevarse a cabo de cualquier manera. Sino que debe reunir una serie de requisitos, a los efectos de que el destinatario del acto tenga exacto conocimiento de los alcances del acto que se le comunica y de cuáles han de ser los derechos de impugnación que contra él tiene.

La notificación, que marca el punto a partir del cual, como dijimos, surte efectos el respectivo acto, para que se constituya en garantía del particular, debe contener una serie de requisitos, sin los cuales, debe entenderse, la notificación realizada como defectuosa y, dependiendo de la omisión en que incurra, incluso, ha de ser insubsistente; como si no se hubiere realizado (335).

(334) Enrique Redenti refiriéndose a la materia civil, pero que estimamos aplicable, expresa que "La notificación... es un mecanismo procesal, que sirve para dar simple noticia del hecho, que el acto ha sido cumplido..."; Diritto...; I; ob. cit., pág. 216.

(335) Sobre el punto puede consultarse, entre otros, Royo Villanova, Segismundo; El Procedimiento Administrativo...etc. ob. cit., pág. 104, particularmente; Rodríguez Moro, Nemesio; Las Notificaciones... etc., ob. cit., pág. 153 y ss.

Serrano Guirado expresa, en lo cual coincidimos, que si "son esenciales las normas que regulan los modos de notificación, gozan de la misma cualidad las que afectan el contenido y los requisitos...", y agrega: "Es quizá, la cuestión que ha motivado el mayor número de decisiones calificadoras de la nulidad e ineficacia de las notificaciones en unos casos, de su eficacia, no obstante de sus vicios, en otros." (336)

Dentro de esta línea de pensamiento el artículo 79.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo establece: "Toda resolución se notificará en el plazo máximo de diez días, a partir de la resolución o acto que se notifique (distinción a que pone de relieve la independencia de uno y otro acto) y deberá contener el texto íntegro del acto, con la indicación de si es o no definitivo en la vía administrativa y, en su caso, la expresión de los recursos que contra la misma procedan, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazos para interponerlos, sin perjuicio de que los interesados puedan ejercitar cualquier otro que estimen pertinente." (337)

(336) SERRANO GUIRADO, Enrique; La Notificación de los ... etc., ob. cit., pág. 138.

(337) Dice Rodríguez Moro, comentando lo transcrito: "Y así, al legislador no le bastó con el principio general de derecho contenido en el artículo 2º del Código Civil, de que la ignorancia de la Ley no excusa de su cumplimiento, pudiendo, por tanto, haber dejado al particular que por sí ejercitase las acciones que estimase pertinentes en relación con la defensa de sus derechos, sino que quiso establecer para la Administración la obligatoriedad de que, al notificar, le hiciera saber al administrado los recursos procedentes, la autoridad y los plazos para ejercitar aquéllos..." (Las Notificaciones...etc., ob. cit., pág. 154).

Y en armonía con esta línea de pensamiento de especificidad del contenido de los actos, la Ley General Tributaria en su artículo 124, que versa sobre las liquidaciones tributarias, expresa que éstas serán notificadas a los sujetos pasivos con expresión: de los elementos esenciales de las liquidaciones; de los medios de impugnación que puedan ser ejercidos, con indicación de plazos y organismos en que habrán de ser interpuestos; y del lugar, plazo y forma en que debe ser satisfecha la deuda tributaria.

4.4.4.4.2.1.7. Convalidación de la falta o de los defectos de la notificación.

El profesor Garrido Falla agrupa en tres los casos de notificación defectuosa que se pueden dar' En primer término, señala la falta absoluta de la notificación, comentando que el estado de dependencia de la eficacia del acto es indefinido, ya que "la voluntad administrativa no ha llegado a exteriorizarse." (338)

Luego indica el mismo jurista español, la notificación que induce a error al administrado, que se daría en el supuesto de que la autoridad administrativa indicara que procede un determinado recurso contra el acto o un cierto plazo, que son erróneos, sin que sea dable, como señaló una sentencia del Tribunal Supremo (de 21 de octubre de 1939 , citada por Garrido

(338) Tratado de Derecho... etc., ob. cit.; Volumen I; Cuarta Edición; pág. 530.

Falla), de que se invoque al principio de que nadie puede alegar ignorancia de la ley, ya que, a juicio de este autor, hay aquí, sin lugar a dudas, un caso de error excusable.

Y, finalmente, se encuentran las llamadas por Garrido Falla "Notificaciones con otro tipo de defectos". "Cuando en la notificación falta algún otro de los requisitos que antes se han señalado resulta posible la subsanación de sus vicios en las dos hipótesis siguientes: a) Por aquí escencia expresa o presunta del particular interesado (artículo 79.3 LPA); b) Por el transcurso de seis meses, siempre que, no obstante haberse omitido otros requisitos, la notificación contenga el texto íntegro del acto. Esta subsanación por transcurso del plazo de seis meses no se produce cuando se hubiere formulado protesta formal del administrado, en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia" (339)

4.4.4.4.2.1.8. Formas de notificación de los actos.

Dada la importancia que tiene el acto de notificación, porque de él dependen los efectos del acto administrativo, generalmente las legislaciones le prestan mucha atención a la forma de las notificaciones. (340)

(339) Tratado de Derecho... etc., ob. cit; Volumen 1, cuarta edición; pág. 531. Sobre el tema puede verse también: Serrano Guirado, Enrique; La Notificación de los... etc.; ob. cit. pág. 140 y 141, especialmente. En sentido parecido a la Ley de Procedimiento Administrativo, la Ley General Tributaria establece en su artículo 125 la forma como se convalidan las notificaciones defectuosas y el artículo 84 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico administrativas.

(340) Puede consultarse, entre otros, sobre el tema, los siguientes: Ga

Cada forma tiene una particular razón de ser ellas; deben ser idóneas para poner en conocimiento en cada caso, de los destinatarios del acto el contenido de éstos y de las consecuencias que de ellos se derivan.

También constituye un principio importante, como garantía de los administrados, que las distintas "formas de notificación no puedan utilizarse indistintamente por la Administración Pública", sino que de acuerdo al orden que preceptivamente se ha de seguir. "Como la notificación entraña una garantía para el particular -dice Serrano Guirado- o administrado, el ordenamiento le asegura por medio de la notificación personal al más efectivo conocimiento de la misma; los otros dos procedimientos (por cédula y la notificación por anuncios en los periódicos oficiales y particulares en las Casas Consistoriales), cuya eficacia en este orden es inferior, se establecen como imperativo del fin que persigue, con el propio acto de comunicación..." (341)

Es importante, resaltar -y sobre el tema volveremos cuando analicemos el tema en el derecho costarricense- que las otras formas de notificación que se establezcan por la legislación, deben entenderse como subsidiarias de la notificación personal, que constituye la forma que mejor garantiza el fin que persigue el citado acto, a saber: que el acto

rrido Falla; Tratado de Derecho.. etc., ob. cit, Vol. 1, particularmente pág. 529-530. Serrano Guirado, Enrique; Las formas de notificación de los actos administrativos; Notas de Jurisprudencia; Revista de Administración Pública Nº 2; mayo-agosto de 1950; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; particularmente páginas 152-153.

(341) La Notificación de los ... etc., ob. cit., pág. 134.

llegue a conocimiento de su destinatario. Y en virtud de ello, la ley debe establecer una gradación tal que en primer término se coloque la notificación personal y en defecto de ella, subsidiariamente, se acudan a los otros medios, pero, de todas maneras, procurando que estos otros sean idóneos para que en alguna forma llegue al conocimiento del administrado el acto.

El artículo 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo, establece, en primer término, que las notificaciones se realizarán mediante oficio, carta, telegrama o cualquier otro medio que permita tener constancia de la recepción, de la fecha y de la identidad del acto notificado, y se dirigirán en todo caso al domicilio del interesado o al lugar señalado por este para las notificaciones. (artículo 80. 1 LPA)'

Y en defecto de dicha forma de notificación, porque el interesado no se encontrare presente en el momento de entregarse la misma, podría hacerse cargo de ella cualquier otra persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su parentesco o la razón de permanencia en el mismo. Pero, cuando los interesados en un procedimiento fueren desconocidos, o se ignore su domicilio, la notificación se hará por medio de anuncios en el tablón de edictos del Ayuntamiento de su último domicilio. y en el Boletín oficial' del Estado o de la Provincia. (342)

(342) Con ligeras variantes debido a la especialidad de la materia, las formas de notificación en lo tributario se rigen por lo establecido por el artículo 89 del Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico Administrativas, siempre se mantiene el principio de que la notificación personal -en las oficinas del órgano cuando el interesado o su representante comparece al efecto o en su domicilio o en el domici-

4.4.4.2.2. Las notificaciones en Costa Rica.

4.4.4.4.2.2.1. Ideas previas

Corresponde, ahora, analizar si las ideas expuestas, tienen vigencia en el derecho costarricense, principalmente en todo aquello que presuponga, como la institución por definición lo es, que los actos lleguen efectivamente al conocimiento de los destinatarios y de que en ellos se señale con claridad qué recursos, plazos y autoridad conoce de las impugnaciones en caso de presentarse; y si las formas se establecen en términos de que el administrado llegue a conocer el acto o simplemente como un medio de que los actos comiencen a surtir sus efectos, sin importar si llegan o no a conocimiento de sus destinatarios, por lo que la comentada subsidiariedad de las formas de notificación, partiendo de la personal, constituye un tema de importancia para ser analizado en la respectiva legislación costarricense.

Analicemos, pues, en nuestro derecho, si las notificaciones se encuentran bien reguladas, partiendo de la doctrina que hemos dejado expuesta, según la rica experiencia española.

lio designado para ser notificado- debe observarse en primer término y, en defecto de domicilio conocido, se debe hacer la notificación por medio del tablón de edictos del Ayuntamiento, durante diez días consecutivos.

4.4.4.4.2.2.2. Según el Código Municipal.

Comencemos por decir, que el Código Municipal, no regula en lo más mínimo esta materia. Ni siquiera se habla de la obligatoriedad por parte de los funcionarios de notificar las resoluciones y acuerdos a los interesados. Esto no quiere decir, que no sean notificados -y en la práctica así ocurre-, pero al aplicarse supletoriamente el Código de Procedimientos Civiles (343) de cuya supletoriedad, tampoco habla el citado Código Municipal -por práctica administrativa que se ha reinterado en Costa Rica por las oficinas públicas, las notificaciones, en cuanto a su contenido, quedarán al arbitrio de las autoridades municipales, ya que el citado Código de Procedimientos contiene la regulación de las notificaciones por cédula que, según su artículo 94 -que versa sobre el contenido de la cédula- únicamente requiere la inserción en la cédula de la parte dispositiva copiada en forma literal, sin que se haga alusión a recursos que tienen las partes, plazos para interponerlos y autoridades competentes ante las cuales se deben presentar. Es decir, las notificaciones judiciales, a nuestro entender, no llenan los requerimientos del Derecho Procesal Administrativo, a los fines de que las notificaciones cumplan su cometido.

(343) Aunque en rigor jurídico debería aplicarse supletoriamente, al menos en lo tributario, el Código Tributario por disposición expresa del artículo 1, párrafo segundo de dicho Código.

Notamos, asimismo, dentro de esta imperfección en la falta de regulación de tan importante materia que, por ejemplo, los plazos para que los interesados interpongan los recursos de revocatoria apelación (ver artículos 178 y 179 del Código Municipal), ni siquiera señalan, como es lo correcto, que ellos comienzan a correr a partir de su notificación a todas las partes interesadas; utilizando las fórmulas vagas de "deberán interponerse dentro de quinto día" o "tendrán los recursos de revocatoria y de apelación, dentro de un plazo de cinco días, para ante el Ejecutivo", sin ninguna precisión en cuanto a que dichos términos empiezan a correr como de hecho y en la práctica ocurre- a partir de su notificación en forma.

No nos cansaremos de manifestar, que en este caso y tantos otros que se han indicado, y que aún faltan por indicar, se pone en evidencia la necesidad que vendría a llenar una Ley General de la Administración Pública. Y nuestros políticos? Quizá no se enteran de todo esto; así es la ignorancia.

4.4.4.4.2.2.3. Según el Código Aduanero.

Parecidas son las conclusiones que en el ramo aduanero, que las expuestas en el municipal, sacamos. Con la excepción importante de que sí existe un deber de notificación de las resoluciones a los interesados, aunque no de carácter general, sino únicamente referido al interesado que se hubiere presentado y expresado agravios, respecto de la resolución que resuelve

el recurso (344) Pero no se habla de su contenido, de las formas de notificación y, mucho menos, de los efectos que produce una notificación defectuosamente realizada -por lógico resultado de la ausencia de regulación- y cuándo se entiende subsanados dichos defectos. Nuevamente aquí, las autoridades aduaneras recurren al notificar, a las formas tradicionales, reiteradas en la práctica, propias de los procedimientos civiles, que se tramitan en los tribunales. (345)

Claro está en lo aduanero, no se llegó al extremo de la parquedad en la regulación de que ni siquiera se expresara que los plazos para recurrir corrian a partir de la notificación de las resoluciones a los interesados, sino que, por el contrario -y al menos allo es un punto resuelto, que por otra parte es elemental- todos los artículos del CAUCA que se refieren a recursos (artículos 169, 171, 173 y 175) aluden al hecho que los plazos comienzan a correr a partir de la notificación.

Las mismas ideas expresadas con relación a la falta de una ley general que regule el procedimiento administrativo, rezan en cuanto a lo aduanero, Si bien estimamos, como el profesor González Pérez, que las notificaciones no constituyen un derecho del administrado, porque constituyen un requisito de la actuación del órgano administrativo y mientras no

(344) Ver sección 12.03 del RECAUCA.

(345) Aunque al igual que en lo municipal, estimamos que las normas de notificación del Código Tributario son aplicables al ramo aduanero, ya que así lo dispone el artículo 1, párrafo segundo del citado Código, en armonía con la Sección 12.03 del RECAUCA.

se produzca ella, los efectos del acto no se iniciarán; también creemos que las formas de notificación, y el contenido de ellas, si se encuentran estipulados en función del derecho de defensa del particular; y entonces cuando tales extremos se encuentran deficientemente regulados, o del todo no lo están, quedando así librados a la discreción de la autoridad administrativa correspondiente, estimamos que los derechos de los administrados no se encuentran adecuadamente garantizados, ya que tales vacíos en la regulación, y peor aún, la carencia de ésta, obstaculizan la acción de aquellos para el pleno ejercicio de sus derechos.

4.4.4.4.2.2.4. Según el Código Tributario

Comenzamos expresando que faltó en el Código Tributario, en el Capítulo I del Título IV, que se refiere a las "Facultades y Deberes de la Administración", un deber muy importante: el de que los actos que afectan los derechos e intereses de los particulares, han de hacerse del conocimiento de éstos, así como el artículo 108 ibídem estableció el deber para la Administración de resolver. Creemos, incluso, que tal deber con mucha razón debió de existir, si nos percatamos que los contribuyentes y responsables tienen la obligación -sancionando cuando se incumpla- de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, dando las referencias para su fácil y correcta localización, según el artículo 30 del mismo Código.

Pero no obstante esa falta de inclusión de un deber tan importante como el que comentamos, él se infiere del sistema de recursos que se establecen en el Código, aun cuando técnicamente debió preceptuarse. Ya que habría que estar determinando en cada caso, a partir de cuándo comienzan a correr los plazos para interponer los recursos. Que se sobreentiende, por un principio general de derecho procesal: a partir de la comunicación al interesado.

No existe, tampoco, en el Código Tributario una disposición que regula cuál debe ser el contenido de las notificaciones. Y, entonces, en la práctica, por ejemplo, no se señalan -como muy bien disponen las leyes españolas comentadas -qué recursos caben contra las resoluciones, los plazos en que deben interponerse y las autoridades competentes para conocer de ellos. Mucho menos, derivado de esa ausencia de regulación del contenido, nada se dice sobre el tema de los defectos que vician de nulidad el acto de notificación y cómo quedan subsanados aquéllos.

Sí se regula en el Código Tributario las formas de notificación. Tema al cual nos referimos de inmediato.

El artículo 132, que versa precisamente sobre "Formas de notificación", expresa que la Administración Tributaria puede utilizar las formas de notificación que ahí se señalan. Como se nota es potestativo de la citada Administración la utilización de dichas formas y lo que es peor, a nuestro juicio -y lesivo para los intereses de los particulares- es que no se establezca un sistema de subsidiariedad entre las distintas

formas, como sí establecen las leyes españolas que hemos comentado; de manera tal que una forma de notificación se utiliza en defecto de la anterior en función de que la notificación sirve para que el contribuyente tenga noticia concreta sobre el acto y los recursos que contra él caben, los plazos que rigen y la autoridad que lo conoce en el caso de que sea impugnado. Es decir, a la cúspide, del sistema, como garantía del particular, debe ubicarse la notificación personal y en defecto de ésta, deben acordarse otras, finalizando con un medio de publicación. Pero esto no ha ocurrido con nuestro Código Tributario al ser potestativo del órgano- la expresión "puede" del encabezamiento del artículo 132 y los cincisos a) a d) del mismo están unidos por la cópula "y" en vez de por la disyunción "o" -escoger una forma u otra de notificación.

La primera notificación es aquella que se realiza cuando el interesado concurre a las oficinas de la Administración, en cuyo caso se deja constancia de la notificación en el respectivo expediente. (inciso a). La segunda forma es la que se efectúa por medio de carta certificada con aviso de recepción, dirigida al último domicilio de la persona, que obre en conocimiento de la Administración, en cuyo caso ese aviso es suficiente prueba de la notificación. Cuando la Administración envíe telegrama con acuse de recibo, para comunicar la remisión de la carta certificada, la notificación se debe considerar realizada ocho días después, contados desde el siguiente al del envío del telegrama.

Como puede constatarse, la notificación se tiene por realizada, de conformidad con esta segunda forma, por la sola circunstancia del envío, que se

dirige al último domicilio del contribuyente o responsable que conste en las oficinas de la Administración, y el aviso de recepción de él constituye prueba suficiente de que la notificación fue hecha. Y cuando se en vie telegrama avisando del envío de la carta, la notificación se presume realizada ocho días después de la expedición del telegrama. Este sistema lo emplea a menudo la Administración Tributaria costarricense y, como se aprecia, no garantiza en lo más mínimo de que el contribuyente efectivamente tenga conocimiento del acto de la citada Administración.

Consideramos que existe una evidente desproporción entre el incumplimiento de un deber formal, sea el que tienen los contribuyentes y responsables de comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, que prescribe el artículo 30, párrafo primero, del Código Tributario, y las consecuencias que en cuanto a los derechos e intereses de ellos mismos se derivan, de dicho incumplimiento. Estimamos que tal conducta omisa (346), que por definición debía de dar origen -y en efecto la da- a la tipificación de una infracción sancionable, no sólo se considere tal, sino que, además, con evidente abuso legislativo, se ligue como efecto de ella la posible pérdida del derecho de que se trata.

(346) Que, por otra parte, ha debido tomarse en cuenta que los costarricenses en general no se encuentran habituados a este tipo de comunicaciones, producto del ejercicio de los derechos fundamentales que les reconoce la Constitución Política; y, quizá, de llegar a el extremo de lo establecido por el artículo 132. b), debió de irse gradualmente hacia el establecimiento de dicha forma de notificación.

La obligación de comunicar el domicilio fiscal a la Administración Tributaria, que fuere incumplida constituye una infracción según el Código (artículos 68, 99 y 100 del mismo cuerpo de leyes- inciso f). que se encuentra penada por el artículo 101 *ibídem*. Por lo que, como decimos en líneas atrás parece evidentemente excesivo, desproporcionado, que aparte de la sanción respectiva por la conducta omisa del contribuyente o responsable, la Ley ligue también como efecto de ella, la eventual pérdida de todo derecho de défensa del contribuyente al quedar firme la resolución correspondiente, una vez transcurrido el plazo legal para recurrir que comienza a contarse desde que se avisa al recibo de la carta certificada en el domicilio que se tenga registrado -y que no haya sido actualizado- o transcurrido ocho días desde el envío del telegrama- en este caso no sea, siquiera, desde la recepción en el domicilio, sino desde el envío- comunicando la expedición de la carta certificada.

Estimamos que lo que hemos comentado es grave para los administrados, ya que a través de esa forma de notificación se propicia una clara indefensión de los derechos de aquéllos.

La tercera forma de notificación (artículo 132, inciso c) del Código) está constituida por la carta (347) que entreguen los funcionarios o em

(347) Al principio del inciso c) del artículo 132 se habla de "carta", que contiene la resolución con todo el detalle necesario para que el contribuyente ejercite sus derechos, según el artículo 133 del mismo Código) pero al final del mismo inciso se dice:"... El notificador, al entregar la carta o cédula, debe indicar al pie de la misma la fecha y hora de su entrega."; y bien sabemos que una cédula es cosa distinta en su contenido al que deben tener los actos administrativos.

pleados de la Administración o de las oficinas públicas o autoridades de policía a las que se les encomiende tal diligencia, en el domicilio del interesado.

Y, finalmente, la cuarta forma es aquella notificación que se realiza por medio de un solo edicto publicado en el diario oficial o en un diario privado de los de mayor circulación en el país, cuando la Administración no conozca el domicilio del interesado o, tratándose de personas no domiciliadas en el país, no fuera del conocimiento de la Adminsitración la existencia de un apoderado en la República. En estos casos se considera notificado el interesado a partir del tercer día hábil siguiente a la fecha de la publicación del edicto. (artículo 132), d).

Consideramos que esta forma de notificación última, debiera siempre ser empleada en los casos en que se desconozca el domicilio del contribuyente, aun cuando en la Administración tenga registrado uno, pero ya hubiera cambiado, sin haber dado noticia a la citada Administración, como es su deber conforme el artículo 30.

4.4.4.4.2.3. Los expedientes administrativos.

4.4.4.4.2.3.1. Ideas previas.

El Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen de las Corporaciones Locales de España. define el expediente administrativo como "el conjunto ordenado de documentos y actuaciones que sirven de anteceden-

tes y fundamento a la resolución administrativa, así como las diligencias encaminadas a ejecutarlas."; añadiendo que se forma "mediante la agregación sucesiva de cuantos documentos, pruebas, dictámenes, decretos, notificaciones, y demás diligencias deben integrarlos." (348)

Consideramos de la mayor importancia para la defensa de los derechos e intereses del administrado, la existencia de un expediente administrativo, que concentre en una sola unidad todos los actos, dictámenes, pruebas y demás escritos y documentos que tengan que ver con la resolución que se impugna. Incluso a falta de resoluciones en las que se indique con claridad y amplitud todas las motivaciones del acto y los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundan, el expediente puesto a disposición de los administrados -por otra parte, debiendo indicarse así- suple en cierta forma la citada deficiencia. Por otro lado, así cuando el asunto se encuentra en conocimiento de las autoridades judiciales, éstas pueden obtener dentro de un tiempo menor el expediente administrativo completo, lo que muchas veces origina discusiones y sustanciales atrasos, respecto a expedientes que deben ser formados con agregados de documentos, piezas, pruebas, dictámenes, etc. etc., que se encuentran dispersos por varias oficinas con el consecuente atraso para el administrado y para la misma Administración de justicia, que tiene que estar librando mandamientos para que envíen los expedientes completos.

(348) Citado por Rafael Entrena Cuesta, Curso de Derecho Administrativo; ob. cit. pág. 515. Sobre una distinción entre "expediente administrativo" y "procedimiento administrativo", ver González Navarro, Francisco; Procedimiento Administrativo y Vía Administrativa; ob. cit., pág. 184 particularmente.

Veamos, cómo en la vía administrativa tributaria se cumplen con los requerimientos de formación de un expediente y si existen normas relativas a ellos, como elementos que deben encontrarse reglados por ser del interés del administrado y de la propia Administración, por constituirse en norma elemental de buena administración.

4.4.4.4.2.3.2. En la vía administrativo-tributaria costarricense.

Los códigos municipal, aduanero y tributario, que hemos venido examinando en relación con diferentes institutos, no contienen, ninguno de ellos, derivado de la abligatoriedad de buena administración -y como garantía del administrado, según hemos señalado-, de que los asuntos concernientes a los contribuyentes y responsables, se centralicen en un sólo legajo, es decir, en el expediente administrativo, particularmente en lo que se refiere al trámite de las reclamaciones, cuyos asuntos se inician, ante los órganos de gestión tributaria.

El Código Municipal hace alusión al expediente administrativo, en forma secundaria, cuando expresa en su artículo 174 que si el recurso de revocatoria con apelación subsidiaria no ha sido resuelto dentro de los ocho días siguientes a la sesión del Concejo en que debió conocerse de ella y si el expediente no ha llegado a conocimiento de la autoridad competente para conocer de la apelación, el interesado podrá pedir que se ordene el envío de aquél. Y, asimismo, se alude al expediente en el recurso extraordinario de revisión, contra los acuerdos municipales, en que se requie-

re la aprobación de la Contraloría General de la República, a la que se le pasará, para el citado fin, el expediente que ha levantado para tramitar el recurso, todo de conformidad con el artículo 175 del citado Código. Con relación a los demás actos de la Administración Municipal -entre los cuales se encuentran los tributarios- no se hace, siquiera, alusión a la expresión "expediente".

Igual acontece en el ramo aduanero en el cual, accesoriamente se hace mención a los ."antecedentes", como sinónimo del expediente -así lo entendemos- y en el artículo 173 del CAUCA con motivo de apelación de hecho que puede interponer el interesado ante el Director General de Aduanas, quien dentro de los tres días siguientes, ordenará al Administrador de Aduana que le remita el expediente respectivo. Pero, aparte de estas alusiones, incidentales, la institución del expediente administrativo no es abordada en forma específica, sobre el acceso que tiene a él, el interesado y, principalmente, -porque aquel derecho se deriva de uno más amplio reconocido por la legislación costarricense- en cuanto a su contenido y a la obligatoriedad de concentrar en un solo cuerpo todos los antecedentes que tengan que ver con una póliza aduanera; de hecho puede ocurrir así, no lo ponemos en duda, pero ello debería surgir de un deber de la Administración, a los fines de facilitar al contribuyente su defensa, que tenga una información completa, veraz y, principalmente, rápida de todos los dictámenes -como es usual en lo aduanero: los de laboratorios y técnicos en materia de clasificación arancelaria- que se relacionan con el acto impugnado.

Finalmente nos referimos al Código Tributario. El párrafo segundo del artículo 112 de él, dispone: "... el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquél, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones." El artículo 136, en materia de prueba, establece: "Los interesados o sus representantes y sus abogados tienen acceso a las actuaciones relativas a aquéllos - es decir, a los medios de prueba-, inclusive a las actas donde conste la investigación de las infracciones y pueden consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad o personería." Y, finalmente, el artículo 147 que se refiere al recurso de apelación que procede interponer ante el Tribunal Fiscal Administrativo sobre los actos de gestión tributaria. Este debe interponerse ante la misma autoridad que dictó la resolución, quien lo elevará ante el citado Tribunal, "juntamente con todos los antecedentes que obre en su poder."

Pues bien, no queda la menor duda sobre el derecho pleno que tiene el particular, y sus representantes, de acceso al expediente administrativo; y, también, se desprende -aun cuando no se diga expresamente- la obligatoriedad por parte de la Administración de formar el expediente con todos los antecedentes sobre cada asunto. Pero, nuevamente volvemos a insistir acá, que no se precisa cuál ha de ser su contenido. Y nuestra insistencia se debe a que en la práctica los órganos de gestión tributaria, parten de informes de los inspectores de la Administración Tributa-

ria -las llamadas hojas de trabajo- que son la base de las resoluciones administrativas que se dictan- que incluyen los factores aplicados en casos de determinación presunta de la obligación y sus métodos y otras cuestiones similares, de particular importancia para saber a ciencia cierta el por qué de la resolución-, de los informes de departamentos legales o técnicos que han servido a los citados órganos para la toma de decisiones que, usualmente -por no existir la obligación- no se incluyen en el expediente administrativo y, a nivel de Tribunal Fiscal Administrativo, es importante que los contribuyentes tengan, igualmente, conocimiento, no sólo de la resolución, más o menos detallada en sus razones de hecho y de derecho, sino también en cuanto a los informes técnicos rendidos por el personal que asesora al citado Tribunal -auditores y peritos- y que han constituido la base de las resoluciones recaídas en sus aspectos numéricos y de concepto. Hemos tenido la experiencia en casos en que se ha tenido que volver a reconstruir todos los elementos de juicio de los que ha partido la Administración Tributaria en sus liquidaciones de oficio, para poder puntualizar en qué extremos se localizan las diferencias entre la Administración citada y el contribuyente, ante la escasa información-base de las resoluciones dictadas.

Creemos que, en línea de principio a observar en forma obligatoria por la Administración, y los propios órganos de resolución de las controversias, en el expediente administrativo debe constar absolutamente todo documento, prueba recaída, informes parciales, opiniones y similares, que en forma directa o indirecta hayan servido al respectivo órgano para dictar

su resolución, ya que si las razones se derivan del contenido del expediente y si el interesado tiene libre acceso a éste -el que por otra parte debe concentrar toda la información necesaria- puede ejercer una mejor defensa, incluso, combatiendo el método empleado, la importancia relativa de los informes y dictámenes recaídos, aportando u ofreciendo pruebas que los combatan y cuestiones similares, que en fin procuren que al contribuyente no sólo tenga el derecho de impugnar, sino también de defensa efectiva, que únicamente puede existir con el conocimiento claro, completo y rápido de todas y cada una de las premisas de hecho y de derecho, que en forma directa o indirecta han condicionado la resolución recaída.

4.5. Obstáculos en relación con los efectos jurídico-procesales.

4.5.1. Ideas previas

Brevemente nos referiremos en esta sede a aquellos obstáculos que se le presentan al administrado en la defensa de sus derechos, en cuanto a los efectos jurídico procesales de los actos; y, específicamente a dos de ellos, que por lo evidente que son, y la circunstancia de que nos referiremos particularmente a ellos en el capítulo siguiente, les dedicaremos unas breves líneas, únicamente para dejarlos esbozados donde corresponde, según el orden en la exposición que hemos seguido. El primero de

ellos es el requisito del previo pago o "solve et renete" que se exige en vía administrativa; y, el segundo, de mayor gravedad, la denegación de que los actos del Comité Arancelario -órgano de la Administración por excelencia, conforme hemos visto- puedan revisarse en la vía jurisdiccional.

4.5.2. Requisito del previo pago en vía administrativa.

El artículo 176 del CAUCA regula el recurso que procede contra las resoluciones del Director General de Aduanas en materia de clasificación arancelaria, ante el Comité Arancelario. El párrafo final, del citado artículo 176, establece lo siguiente: "No se admitirá este recurso sin la previa cancelación de la póliza respectiva." Es decir, se condiciona, como presupuesto procesal, la admisibilidad del recurso ante el Comité al previo pago de los impuestos y demás cargos que constan en la póliza.

En el capítulo siguiente, nos referiremos específicamente a este obstáculo procesal, tanto al que hemos hecho alusión, como al que con carácter general se establece en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

4.5.3. Firmeza de las resoluciones administrativas en materia de clasificación arancelaria.

Los actos del Comité Arancelario en materia de clasificación arancelaria, según los artículos 22 del CAUCA y 24 del Reglamento del Comité Arancelario, no podrán ser sometidos a la jurisdicción contencioso administrativa; es de

cir, el efecto jurídico procesal que surten los mismos, es el de que no pueden ser combatidos, ya, en ninguna otra vía; y en la administrativa la agotan; adquieren firmeza.

A esta negación de justicia -excepción a la cláusula de la plenitud de los actos y quiebra sensible del Estado de Derecho, a lo que hemos hecho alusión- nos referiremos en el capítulo siguiente con un mayor detenimiento y comentario, principalmente a tenor del fallo de la Corte Plena, conociendo de un recurso de inconstitucionalidad, que declaró legítimo constitucionalmente los citados artículos del CAUCA y del Reglamento del Comité Arancelario. Dejamos únicamente así anuntado dicho efecto jurídico procesal, que surten los actos del mencionado Comité.

5. OBSTACULOS PARA EL ACCESO A LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA
EN LOS REQUISITOS PROCESALES.

5.1. Consideraciones previas.-

En el capítulo anterior, nos hemos referido a aquellos obstáculos o limitaciones que encuentra el particular -en forma expresa o implícita-para defender sus derechos e intereses legítimos con relación a los actos de gestión tributaria, para poderlos impugnar ante un tribunal administrativo o, en ausencia de un órgano colegiado, ante el más alto jerarca de la respectiva rama de la Administración Pública, a los fines de agotar la vía previa administrativa.

Corresponde, ahora, analizar aquellos obstáculos, limitaciones y condicionamientos que se le presentan al administrado para poder acudir a la jurisdicción contencioso administrativa a demandar la anulación de los respectivos actos, que lesionan sus derechos. Aunque, es conveniente clarificar, que si se limita o obstaculiza, o se niega, la posibilidad de recurrir en la vía previa administrativa, entonces, también, se le estará impidiendo el acceso a la justicia, ya que en el Poder Judicial, como tantas veces se ha expresado, es la sede en la cual el administrado encuentra las condiciones plenas de independencia e imparcialidad en el desempeño de las correspondientes funciones, que constituyen la verdadera garantía de defensa de sus derechos e intereses.

También se abordará en el presente capítulo, la negación rotunda de acceso a los tribunales de justicia, por la exclusión de materia revisable ante la jurisdicción contencioso administrativa. Aquí, asimismo, debe expresarse que dicha exclusión puede ser el producto de los obstáculos o limitaciones que ha encon

trado el particular en la vía previa administrativa, que le impiden agotar siquiera la citada vía y, consecuentemente, tener acceso a los tribunales de justicia. Cualquier limitación u obstáculo -aparte de la rotunda y burda negación del recurso- que encuentre el administrado, en la vía previa administrativa o en el procedimiento final de ella, ante órganos especializados de resolver las reclamaciones en alzada o ante la autoridad más alta de la Administración, conlleva, como efecto, la imposibilidad en que se encuentra el agraviado de poder recurrir a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa a impugnar el acto que le causa perjuicio. Por lo que, por razones metodológicas -teniendo presente esta clarificación- únicamente nos referiremos, bajo el título de "Materias excluidas", a los supuestos en que se niegue expresamente por la legislación costarricense a los interesados, el poder acudir a la Jurisdicción Contenciosa en demanda de anulación de determinados actos, ya que, entendemos, que la denegación de acceso a ellos, que tengan su origen en otros motivos, serán analizados bajo otros títulos.

Con las observaciones hechas, en el presente capítulo, abordaremos, aparte de la negación de acceso a la Justicia por exclusión de materia recurrible, a los obstáculos que encuentra el administrado- siempre referido a la tributación municipal, aduanera e interna- en relación con la existencia del privilegio del previo pago o "solve et repete"; la falta de regulación adecuada y plena del instituto del silencio administrativo, como garantía del particular; sobre el recurso de reposición; y con relación, finalmente, a las dificultades de acceso físico, que encuentra el interesado, a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, respecto de lo cual, ya hicimos una breve referencia en el capítulo anterior.

5.2 Materia excluida

5.2.1. Ideas preliminares

Una materia puede encontrarse excluida, a nuestro entender, por alguna de las siguientes causas: primero, porque expresamente la norma así lo disponga; segundo, porque en la enumeración que se haga de los actos susceptibles de recurso, queden por fuera algunos (349), al no existir una norma que establezca el principio de la plenitud de los actos o "cláusula general", llamada así por la doctrina española y a lo que hemos hecho referencia en el capítulo 3.

Con relación al acceso a la jurisdicción contencioso administrativa, sí existe la citada cláusula general, en el derecho costarricense, por mérito de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, - que en su artículo 18.1, expresa: "La acción será admisible en relación con las disposiciones y actos de la Administración que no sean susceptibles de ulterior recurso en vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite; y en cuanto a estos últimos, si deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de tal modo que pongan término a aquella vía o hagan imposible o suspendan su continuación". (350)

(349) Así el artículo 147 del Código Tributario enumera los artículos del Código que regula los actos de gestión tributaria, contra los cuales cabe el recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, con lo que excluye por esa vía --al no existir una norma de carácter general que incluya a todos los actos de gestión tributaria-- a aquellos no contenidos en el citado artículo.

(350) En relación con los artículos 1, 2, 5 y 21 de la misma ley. Se excluyen, únicamente, del principio general sentado por el transcrito artículo 18.1 los que contempla el artículo 21 *ibídem*.

Impugnabilidad que es reconocida por algunas leyes tributarias: artículo 156 del Código Tributario -contra las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo, por lo que deja por fuera lo que no sea del conocimiento en alzada de este Tribunal- y artículo 172 del CAUCA, únicamente en relación con los actos del Director General de Aduanas, que no versen sobre controversias que surjan con ocasión de los criterios que han de seguirse en la clasificación arancelaria.

En lo municipal, la Sección Segunda de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, en sus artículos 84 a 86, regula un procedimiento especial ante ella, con relación a los acuerdos del Consejo Municipal, a tenor de lo establecido por el artículo 173 de la Constitución Política. (351) En la que se reafirma la plenitud de los actos -porque una vez que agotan la vía administrativa, se convierten en acuerdos del Consejo Municipal- al más alto rango jurídico.

En materia de tributación interna -regulada por el Código Tributario- no existe exclusión alguna de materia revisable en la jurisdicción contencioso, como excepción a la regla general contenida por la ley Reguladora y por el mismo Código respecto a los actos dictados por el Tribunal Fiscal Administrativo, que agotan la vía administrativa, según apuntamos en líneas atrás.

(351) El citado artículo constitucional establece: "los acuerdos municipales podrán ser: 1) objetados por el funcionario que indique la Ley, en forma de veto razonado; 2) Recurridos por cualquier interesado. En ambos casos, si la Municipalidad no revoca o reforma el acuerdo objetado o recurrido, los antecedentes pasarán al Tribunal dependiente del Poder Judicial que indique la Ley (Juzgado de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, según el artículo 84 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción) para que resuelva definitivamente".

Ahora bien, en lo aduanero observamos que de conformidad con el artículo 172 del CAUCA sí procede el juicio contencioso administrativo en relación con los actos del Director de Aduanas en materia distinta a las diferencias que se susciten en los criterios de clasificación arancelaria. Pero con relación a dichas diferencias que ocurre? Ya hemos hecho, incidentalmente, alusión al tema, pero en esta oportunidad nos detendremos con mayor detalle en él.

Sobre el otro grupo de actos, quizá de mayor importancia, porque de los criterios que se sigan en la clasificación arancelaria, depende mayormente el quantum de los impuestos a pagar en el procedimiento de aforo de las mercancías importadas, no existe posibilidad alguna de que los particulares puedan intentar, con probabilidades de éxito, el recurso contencioso administrativo, ya que el artículo 22 del CAUCA establece que corresponde al Comité Arancelario, en lo que interesa, lo siguiente: "a) Resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre la correcta clasificación arancelaria de las mercancías objeto del comercio internacional. Contra sus resoluciones no cabrá el recurso de lo contencioso administrativo". (352)

Como se aprecia, sin lugar a dudas, la legislación aduanera niega el acceso a los tribunales de justicia, respecto de los actos dictados por el Comité Arancelario. Pero, conviene analizar la citada norma en relación con la totalidad del Ordenamiento Jurídico y, particularmente, con la Constitución Política, a cuyo fin, resulta del mayor interés a-

(352) El subrayado es nuestro.

ludir al fallo vertido por la Corte Plena de la Corte Suprema de Justicia, conociendo de un recurso de inconstitucionalidad contra la citada disposición del CAUCA.

No habiendo, ninguna otra negación expresa al acceso a la Justicia, respecto a otros actos tributarios --ya sea en el ámbito municipal o en el de la tributación interna--, la exposición siguiente se contraerá a analizar la quiebra del principio de acceso a la justicia, debido a la existencia del citado artículo 22. a) del CAUCA, únicamente.

5.2.2 Artículo 22 del CAUCA frente a la regla de la plenitud de los actos administrativos en la revisión jurisdiccional

Como acaba de verse, la parte in fine del artículo 22 a) del CAUCA, expresamente dispone que contra las resoluciones del Comité Arancelario, no procede el recurso contencioso administrativo. Prohibición que se repite en el artículo 24 del Reglamento del Comité Arancelario.

Por esta vía se establece una zona de inmunidad respecto a los citados actos, impidiendo la revisión jurisdiccional de ellos.

Hemos afirmado en el Capítulo segundo que el Estado de Derecho presupone, en primer término, la sujeción del poder --y más particularmente de la Administración-- al Derecho, (principio de legalidad) que se realiza a través de una serie de técnicas, tendientes, entre otros fines, a prevenir los abusos en el ejercicio del poder, a eliminar las arbitrariedades y a definir con certeza el ámbito de la libertad y de los derechos; y, en segundo lugar, el Estado de Derechos será aquel que sirve a los valores supremos y derechos fundamentales de la persona humana. Ellos constituyen el eje al que debe supeditarse y desarrollar, como he

mos expresado, el Ordenamiento Jurídico. (353)

Asimismo hemos afirmado en el citado capítulo -cuyos principios sentados y consideraciones hechas, han de tenerse presentes-, que la garantía máxima de sumisión del poder al Derecho, se encuentra en la efectiva y plena separación de las funciones básicas del Estado: legislar, administrar y juzgar. Y que, es propia del Estado de Derecho una cierta estructura: aquella que potencie y garantice el ejercicio efectivo de los derechos y reconoce los valores fundamentales de la persona humana. (354)

A la vez, hemos afirmado -ya más propiamente en el Capítulo 3- que una piedra angular del Estado de Derecho, por realizar los principios y objetivos aludidos, lo constituye el Derecho de Acceso a la Justicia -por parte de los administrados y agraviados en general. Y que este derecho capital del Estado de Derecho, presupone, entre otros, lo siguiente: primero, que el acceso a la justicia lo sea ante órganos jurisdiccionales, es decir, que gocen de la nota de independencia (externa e interna; objetiva y subjetiva), imparcialidad en el desempeño de sus funciones y como garantía de eficacia, que sean especiales los respectivos tribunales; y, segundo, presupone, a la vez dicho derecho capital del Estado de Derecho, que exista la posibilidad, efectiva, de que la totalidad de los actos administrativos -regla, sin excepciones- puedan ser revisados ante los citados órganos jurisdiccionales. (355).

(353) Ver punto 2.3 de este trabajo

(354) Ver, particularmente, punto 2.8 del presente estudio

(355) Remitimos a lo expresado en el capítulo 3.

Insistimos en que un sistema de Justicia Administrativa, adecuadamente diseñado, constituye la mejor garantía al servicio de las libertades y derechos del hombre, al posibilitarle a éste los recursos y remedios - en general para combatir la arbitrariedad y los abusos del Poder de la Administración, de cuya sujeción de ésta al Ordenamiento Jurídico -como realizador de dichos fines y postulados- depende la existencia del Estado de Derecho.

En consecuencia, regresando al punto de partida de esta exposición, tenemos enfrentados dos pólos: por un lado el artículo 22 a) del CAUCA y por el otro la regla de plenitud de los actos, como manifestación del Derecho de efectivo acceso a la Justicia y del concepto más amplio, que todo lo engloba, del Estado de Derecho.

Cómo armonizar dichos extremos en el Ordenamiento Jurídico costarricense? O son irreconciliables, de acuerdo a él? A ello dedicamos la exposición que se hace a continuación. Anticipamos, desde ya, que desde el plano doctrinario- y veremos si de acuerdo al derecho positivo costarricense, ocurre lo mismo-- la excepción contenida en el artículo - 22 a) del CAUCA es contraria abiertamente a la regla de la plenitud-- o "cláusula general", como la llama la doctrina española-- de los actos administrativos, inserta, como ha quedado visto, en el Derecho de acceso efectivo a la Justicia --derecho fundamental de la persona-- y en el concepto más amplio del Estado de Derecho.

5.2.3. Uniformidad en los criterios de aforamiento de las mercancías a nivel centroamericano.

Según el Tratado General de Integración Económica Centroamericana (356), Los Estados contratantes acuerdan establecer entre ellos un mercado común que deberá quedar perfeccionado en un plazo máximo de cinco años a partir de la fecha en vigencia del Tratado General. Y se comprometen a constituir una unión aduanera entre sus territorios. (artículo 1). A cuyo efecto, según el artículo 11, las mismas Partes contratantes se comprometen a perfeccionar una zona centroamericana de Libre comercio en igual plazo y adoptar un arancel centroamericano uniforme en los términos del Convenio Centroamericano de Equiparación de Gravámenes a la Importación. Y, concretamente en lo relativo a la materia aduanera, las citadas Partes se comprometen a suscribir, dentro del plazo de un año, contado a partir de la entrada en vigencia del Tratado General, protocolos especiales mediante los cuales se adopte un Código Aduanero Uniforme Centroamericano.

Con ese fundamento y dentro de los citados fines, los cinco países centroamericanos, miembros de la Integración Económica, suscribieron un protocolo al Tratado General, denominado Código Aduanero Uniforme Centroamericano. (357)

La mecánica que establece este Código para propiciar la uniformidad en

(356) Suscrito en la VII Reunión Ordinaria del Comité de Cooperación Económica del Istmo Centroamericano (Managua, 13 de diciembre de 1960). Página 385 de la obra "La Integración de Centroamérica" de Félix Fernández Shao; Ediciones Cultura Hispánica; Madrid; 1965. En lo sucesivo nos referimos al citado Tratado, en forma abreviada de "Tratado General".

(357) Aprobado en la II Reunión Ordinaria del Consejo Económico Centroamericano (Antigua Guatemala, 12 y 13 de diciembre de 1963); Ratificado por Costa Rica, según Ley Nº3421 de 6 de octubre de 1964.

la aplicación de los aforos, consiste en crear un procedimiento especial, en cuanto a los criterios de clasificación de las mercancías, que se han de seguir por parte de las aduanas de cada país miembro.

Así, como hemos comentado en diversas oportunidades, se establece un recurso especial ante un órgano especializado, denominado Comité Arancelario, que agota la vía administrativa y respecto a cuyas resoluciones --por imperativo del preinserto artículo 22 a) del CAUCA-- no procede el recurso contencioso administrativo, es decir, adquieren firmeza en esa etapa. Pero cómo se logra la uniformidad a nivel centroamericano, entonces?.

La citada uniformidad en los criterios de clasificación de las mercancías, a los efectos de aplicación de los aforos correspondientes, se pretende alcanzar a través del procedimiento siguiente. Una vez recaída una resolución por parte del Comité Arancelario, debe ser enviada copia certificada de ella a la Secretaría Permanente del Tratado General--llamada SIECA, en forma abreviada-- para conocimiento del Consejo Ejecutivo del Tratado General. (358) Este decidirá, a la "brevedad posible", respecto de las citadas resoluciones del Comité, cuyas decisiones serán de acatamiento obligatorio, en lo sucesivo, en todos los Estados-signatarios, en la forma y plazo que se señalen en el reglamento uniforme. (359)

(358) Artículo 22, b) CAUCA.

(359) Artículo 177 del CAUCA. En idéntico sentido la Sección 12.06 del RECAUCA, con la variante siguiente: el plazo que tiene el Comité para remitir el Consejo Ejecutivo --a través de la SIECA-- las copias certificadas de sus resoluciones es de ocho días, debiendo acompañar los antece

Conviene destacar que la aludida uniformidad se propicia a través del examen del Consejo Ejecutivo de las resoluciones del Comité Arancelario de cada país miembro del Tratado General, cuyas decisiones serán de aca- tamiento obligatorio en todos los Estados para los futuros casos que se presenten a las aduanas: es decir, la respectiva resolución del Co- mité que origina la decisión del Consejo Ejecutivo, no surte ningún e- fecto respecto del caso concreto ya fallado por el Comité, ya que los e- fectos son para el futuro y, consecuentemente, para nuevos casos que se presenten. Por dicha vía se llega, como se comprenderá a una evidente injusticia respecto al administrado al que habiéndosele declarado sin lugar su pretensión, venga luego al Consejo Ejecutivo a resolver que sí le asistía razón, pero que respecto a él no surte efecto alguno su deci- sión. Sobre este punto volveremos más adelante.

La Uniformidad en la aplicación de los aforos a nivel centroamericano, y particularmente la homologación en los criterios de clasificación a - rancelaria, es indispensable para el perfeccionamiento de la unión adua- nera, uno de los objetivos perseguidos por el Tratado General.

Estamos de acuerdo de que esa equiparación "sólo es aceptable a condi- ción de ser aplicada en los cinco países por igual"; y de que el per - feccionamiento "de la unión aduanera constituye un camino previo ha -

dentes que sean necesarios para que aquél organismo pueda juzgar la co- rrección de las clasificaciones hechas. "Una vez que el Consejo Ejecu- tivo hubiere adoptado una decisión con respecto a dichas resoluciones, la Secretaría mencionada la pondrá en conocimiento de los Gobiernos, a través del Ministerio de Hacienda. Las decisiones que el Consejo tome sobre la materia, entrarán en vigor ocho días después de la fecha del - documento por medio del cual la Secretaría las hubiere comunicado a los Gobiernos".

cia un más alto grado de integración entre los países miembros del Mercado Común Centroamericano; y de que el esquema básico de éste está - constituido por una zona de libre comercio y por una tarifa uniforme a las importaciones", según lo expresa el voto de mayoría de la Corte Suprema de Justicia en su fallo de las diez horas del 28 de marzo de 1973, resolviendo el recurso de ilegalidad constitucional planteado - contra el artículo 22 del CAUCA, declarado sin lugar.

Pero, no sólo han de determinarse cuáles son los altos fines que persigue la Integración Económica, uno de cuyos instrumentos lo constituye el perfeccionamiento de la unión aduanera, sino que, aparte de ello, se debe hacer una labor de confrontación de ellos con el Ordenamiento Jurídico en general, y, particularmente, en relación con otros principios y postulados de nuestro derecho constitucional --como no lo dudamos que lo ha hecho el fallo de la Corte Suprema de Justicia, al que hemos aludido--, a los efectos de determinar, dentro de una estructura jerárquica de normas, y un análisis comparativo de principios cuáles prevalecen, cuando hubiere choque entre ellos. Este otro aspecto, estimamos según nuestro criterio, no fue objeto de suficiente consideración en el fallo de marras.

Ya acudiremos, nuevamente y en varias citas, al fallo de la Corte en comentario. Expresemos, sobre el punto que se aborda en esta sede, que todas las afirmaciones, y citas doctrinarias, hechas por la Corte en su sentencia sobre la unión aduanera, sus antecedentes, sus propósitos y los instrumentos que usa para perfeccionarla, tienen pleno asidero en los mejores principios que informan un proceso de integración económica

regional y que, particularmente referido a Centro América, las respectivas aseveraciones del voto de mayoría corresponden a los objetivos perseguidos con la integración, expresados en el Tratado General y otros - protocolos adicionales a él. Nosotros participamos del ideal de Integración de las economías de nuestros pueblos y de todos los esfuerzos que se realicen en el sentido de perfeccionar las instituciones correspondientes, pero no por ello, podemos dejar de ponderar --como no negamos que lo ha hecho la Corte Suprema en su fallo de mayoría-- cuál es el precio que se ha de pagar, conforme a nuestras propias tradiciones democráticas, por la consecución de dichos ideales; y particularmente, impedir que la adhesión al proceso de Integración, como meta a alcanzar, llegue a sacrificar, en el orden interno de una Parte contratante, principios fundamentales de la organización política de la respectiva nación.

5.2.4. Traslado de competencias internas a un órgano regional

Bien es sabido -y ello es indispensable- que en un proceso de integración regional, los Estados miembros de él deben transferir ciertas competencias a un ordenamiento jurídico comunitario, con el propósito de - realizar objetivos regionales y comunes, según reza el propio artículo- 121 4) de la Constitución Política de Costa Rica; obviamente, entendida dicha transferencia dentro de los postulados fundamentales sobre los que descansa el Ordenamiento Jurídico respectivo, y más particularmente, dentro del respeto de los valores y derechos fundamentales de la persona humana, ya que sostener lo contrario sería propiciar un sistema transpersonal, al ignorarse al destinatario de los derechos y libertades que en el -

orden interno se garantizan, y que en lo regional se ignoran, como producto de dicha traslación de competencias. Creemos que dichos valores y derechos, constituyen el límite mismo de las transferencias, ya que si el Orden Jurídico descansa sobre dichos postulados, éstos no pueden negarse al transferir algo que se tiene, si lo existente se inspira en los mismos presupuestos.

5.2.5 Es lo aduanero una materia de "Estado"?

Por la circunstancia de existir un Código, que regula de manera uniforme la materia aduanera, en el ámbito centroamericano, podrá afirmarse acaso que los actos que dicten los órganos administrativos competentes los que integran el Sistema Aduanero Nacional--, no son actos administrativos, sino de Gobierno o llamados de "Estado" por aludir a una hipotética relación entre Estados?

El voto de minoría de la Corte Suprema de Justicia, que resolvió, igualmente que el de mayoría, al que hemos hecho mención, sin lugar el recurso de ilegitimidad constitucional del artículo 22 a) del CAUCA, razonó su posición, basado, entre otros motivos, en el siguiente argumento. Si el artículo 4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, N°3667 de 12 de marzo de 1966, margina como materia revisable en la citada jurisdicción, según su inicio b), "Las cuestiones que se susciten sobre los actos de relación entre los Poderes del Estado o con motivo de las relaciones internacionales de la República, sin perjuicio de las indemnizaciones que fueren procedentes, cuya determinación sí corresponde a la Jurisdicción Contencioso Administrativa". Y -

si el artículo 49 de la Constitución Política, "primordialmente alude a la función administrativa de carácter común e interna del Estado, de sus instituciones y de toda otra entidad de derecho público nacional. Establece una jurisdicción de ámbito fronterizo que garantiza la legalidad de relaciones entre las instituciones dichas y los administrados". Entonces, se infiere del razonamiento, que no procede la revisión de - los actos --como los aduaneros-- que se fundan en un instrumento internacional, por considerarse como "cuestiones que se suscitan sobre actos de relación entre Poderes del Estado o con motivo de las relaciones internacionales de la República". (360)

No vamos a entrar en mayor análisis, ya que no lo resiste, sobre la - argumentación dada por el voto de minoría, en cuanto a este aspecto. Unicamente bástenos decir, que la exclusión a que se refiere el artículo 4, b) de la Ley Jurisdiccional, de los actos que surjan con motivo de las relaciones internacionales, se refiere a aquellas cuestiones reguladas por el Derecho Internacional, entre un Estado y otro, que trasciende los derechos e intereses particulares de los administrados; el sujeto legitimado en dicho caso es el Estado en relación con otro Estado, que será igualmente sujeto en la relación inter-estatal. Por otra parte, hemos de decir que los actos de liquidación de las aduanas, aún cuando se realice con base en un instrumento internacional, lo cierto es que son típicos actos administrativos, dictados por órganos de igual

(360) Folios 35 y 36 del expediente del aludido juicio de ilegitimidad constitucional del artículo 22 a) del CAUCA planteado por CSA en representación de la firma F.S.S.A.

naturaleza y que crean, extinguen o modifican los derechos de los particulares. Tan artificiosa es la afirmación de los firmantes del voto de minoría en comentario, que no entraron en el análisis de por qué sí existe el recurso contencioso administrativo con relación a los demás actos aduaneros, que no sean aquellos que resuelven las diferencias de criterio en la clasificación arancelaria, que han sido dictados por autoridades --por las mismas-- de la Administración aduanera con fundamento en los mismos instrumentos jurídicos.

El tercer voto recaído en este asunto --de minoría acogiendo la tesis del vicio de inconstitucionalidad alegado por el recurrente-- sobre el punto en comentario del voto de minoría negativo, argumentó en los siguientes términos, cuyas consideraciones y conclusiones, a nuestro entender, son correctas: "...en la especie -dice el voto de minoría citado-- no se está en presencia de un acto producto de las relaciones internacionales de la República. No hay cuestión de Estado a Estado, ni controversia alguna de las previstas en el artículo XXVI del Tratado General (a resolver en definitiva por un Tribunal arbitral). Menos emana el acto, que se pretende impugnar, de la personalidad internacional de Costa Rica. Se trata de una resolución que proviene de un órgano aduanero (dependiente del Poder Ejecutivo, según el artículo 21 del CAUCA), y que incide sobre una sociedad costarricense al fijarle impuestos que han de pagar a la Administración nuestra. Acto concreto e individual que, como todos los administrativos, puede y debe ser impugnado por toda persona que considere que le ocasione lesión, sea ello en la forma que garantiza nuestra Constitución o de manera similar en el orde

namiento comunitario, más no exento de lo uno o de lo otro". (361)

5.2.6. Está legitimado el particular para poder acudir directamente a los órganos de la Integración?

No obstante que el administrado ha mantenido una discusión en la vía administrativa, con la Administración Tributaria, sobre la procedencia de la liquidación aduanera producida, llegando hasta el Comité Arancelario en el supuesto de las controversias, que surjan con motivo de diferencias en la clasificación de mercancías; cuando el asunto sale de esa esfera y se inicia el procedimiento de examen por parte del Consejo Ejecutivo del Tratado General, el particular interesado --como ocurre en las demás materias que son conocidos por los órganos comunitarios-- sufre una "capitis diminutio" en su capacidad procesal al impedírsele --por no estar legitimado-- para acudir ante el citado Consejo Ejecutivo -o cualquier otro órgano de la Integración- en demanda de justicia.

No solamente el particular, en ningún caso se encuentra legitimado para acudir --directamente ante los órganos comunitarios y no mediante el apadrinamiento del Estado respectivo-- en defensa de sus derechos, ya que los administrados, afectados por las decisiones de los órganos regionales u otros --como el Comité Arancelario-- que sean creación

(361) Considerando VII del citado voto de minoría, visible a los folios 41 y 42 del expediente citado. Uno de los firmantes de este voto es el Magistrado Gonzalo Retana. --el otro lo es el Magistrado Bejarano--, que como es sabido es hija de él la reforma constitucional del artículo 49 que se produjo en 1963 y la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativo --fundada en la española-- de 1966.

de instrumentos jurídicos de Integración y se encuentran engarzados en todo el sistema institucional vigente en Centroamérica, no son sujetos de derecho. En idéntico sentido el voto de minoría afirmativo expresa: "...además, ante ese Consejo (refiriéndose al Consejo Ejecutivo del Tratado) carecen los costarricenses de legitimación activa para acudir en demanda del control de legalidad de los actos del Comité Arancelario..." (Considerando VI).

5.2.7 Es el Consejo Ejecutivo del Tratado un órgano jurisdiccional centroamericano?

No cabe la menor duda en afirmar que el Consejo Ejecutivo del Tratado General, no es un órgano jurisdiccional centroamericano. Las razones, simples, se dan a continuación.

El artículo XXI del Tratado General establece que con el objeto de aplicar y administrar el citado Tratado, así como de realizar todas las gestiones y trabajos que tengan por objeto llevar a la práctica la unión económica de centroamérica, se ha creado el Consejo Ejecutivo, que se integra por un funcionario propietario y un suplente designado por cada una de las Partes contratantes.

A este respecto el voto de minoría que acoge el recurso de inconstitucional expresa, en su Considerando VI, lo siguiente: "El Consejo Ejecutivo del mercado común de Centro América no es un órgano jurisdiccional, ni por su naturaleza, integración y ubicación (ver el artículo XXI del Tratado General)..." (362)

(362) pág. 41 del expediente respectivo.

5.2.8 Resuelve en alzada el Consejo Ejecutivo las controversias con -
tra los actos del Comité Arancelario?

Al no encontrarse legitimados los particulares para recurrir ante órgano comunitario alguno --incluyendo, por supuesto, al Consejo Ejecutivo-- los actos que le causen perjuicio; no teniendo, por otra parte, naturaleza jurisdiccional el citado Consejo, sino administrativo --por sus funciones, integración y nombramiento--, fácil resulta concluir que el Consejo Ejecutivo no resuelve en alzada las impugnaciones contra las resoluciones dictadas por el Comité Arancelario, en materias de su competencia.

La función, sobre el particular, del Consejo mencionado, como expresa el CAUCA claramente, consiste en el examen de las precitadas resoluciones del Comité, a los fines de uniformar los criterios de clasificación de las mercancías, sin que surta efecto alguno para el caso concreto, sino para el futuro.

En conclusión: no existe un órgano jurisdiccional que conozca de las inconformidades de los administrados agraviados por actos dictados por los órganos de la Integración o de los Estados miembros con base en la legislación común: no existe legitimación por parte de los interesados para acudir a los órganos regionales; y el Consejo Ejecutivo, que conoce las resoluciones del Comité Arancelario, decide para el futuro, pero no para el caso concreto que origina su decisión.

Como indicamos atrás, es indispensable para el buen funcionamiento de las instituciones jurídicas de la Integración, así como para acelerar

el perfeccionamiento del proceso --y particularmente en cuanto a la u
nión aduanera-- que los Estados transfieran a órganos comunitarios -
competencias propias, con las limitaciones, entendemos nosotros, que -
se han señalado.

Ahora bien, si de acuerdo con el Ordenamiento Jurídico costarricense,
el administrado tiene acceso a los Tribunales dependientes del Poder -
Judicial para que éstos resuelvan definitivamente sobre las causas que
se le presenten -civiles, penales, de trabajo y contencioso-administra
tivas-- "cualquiera que sea su naturaleza y la calidad de las perso -
nas que intervengan", según lo establece el artículo 153 de la Consti
tución (363); y si a nivel regional se le cercena el citado derecho, -
no reconociéndole legitimación para poder acudir a un órgano comunita
rio jurisdiccional --sustitutivamente del que existe en el orden in -
terno--, entonces lisa y llanamente se le está despojando de un dere
cho fundamental --el de defensa--, sin que, en nuestro criterio, sean
valederos argumentos extrajurídicos, como muchos de los externados por
el voto de mayoría de la Corte Suprema de Justicia.

Porque, como quedó expresado en páginas atrás, transferir una competen
cia --y en el supuesto de marras, la de resolver en forma definitiva
a nivel jurisdiccional las controversias que se presenten en la clasi
ficación arancelaria--, significa, sencillamente, que otro órgano, de

(363) En armonía con el artículo 49 ibidem que establece la jurisdic
ción contencioso administrativa --precisamente dentro del Tí
tulo de los Derechos y Garantías Individuales-- con el objeto de ase
gurar la legalidad de la función administrativa del Estado y de toda
otra entidad de derecho público; debiendo proteger la ley, al menos,
los derechos subjetivos y los intereses legítimos de los administrados.

la misma naturaleza, asuma la función del órgano, al que se le cercena la respectiva competencia, le correspondía. Porque si lo que se hace es sustraer del control jurisdiccional un determinado acto administrativo, sin conceder la competencia a otro órgano jurisdiccional -- en este caso a uno de nivel centroamericano--, entonces es fácil concluir que dicha transferencia no existe. Por lo cual creemos, contrariamente al argumento de la Corte Suprema de Justicia en su voto de mayoría, que el artículo 121 inciso 4) de la Constitución, que existan competencias que se transfieran o se atribuyan a un ordenamiento jurídico comunitario, no es aplicable, ya que a ningún órgano de la Integración se le reconoce la función jurisdiccional de resolver en definitiva sobre los actos concretos dictados por el Comité Arancelario, con los efectos jurídico procesales y materiales pertinentes, respecto de ellos.

Los dos Magistrados del Poder Judicial costarricense, firmantes del voto de minoría que acogió el vicio de inconstitucionalidad del artículo 22 a) del CAUCA, al respecto expresan, con particular excelencia lo siguiente: "...sólo podría admitirse que existe transferencia de competencias, en una situación como la de autos, si el CAUCA estableciera y reconociera la existencia de órganos jurisdiccionales comunitarios ante los cuales los costarricenses puedan discutir y obtener satisfacción de las pretensiones que ejerciten sobre la legalidad de los actos de los órganos de la Integración, en la misma forma que se les garantiza en el derecho interno. De lo contrario, no sólo se apartaría el Tratado del texto y espíritu de nuestra Constitución (al cercenar nada menos que una garantía individual), sino de la propia regla que permite la transferencia de competencias. Y si ello ocurre, en vez de

superación vendría el ordenamiento comunitario a representar una regre
sión -en cuanto a los costarricenses--, contra el propósito de la re
forma del artículo 121 y de la propia integración..." (364)

Afirma el voto de minoría, tantas veces citado, que en línea de princi
pio --refiriéndose al mismo tema de la transferencia de competencias,
que admite el artículo 121 4) de nuestra Constitución--, "no es da -
ble conceder una competencia administrativa nacional a un órgano dis -
tinto supranacional, ni viceversa", y de que "necesariamente debe -
respetarse el mismo esquema interno, para que en sentido propio exis -
ta una transferencia de competencias". Estamos totalmente de acuerdo
con estas afirmaciones y con base en ella hacemos el siguiente comen -
tario. Se produciría una violación a estos límites particulares de -
las transferencias de competencias, si, por ejemplo, el Consejo Ejecu -
tivo del Tratado General, asume la función de conocer las impugnacio -
nes que se presenten actuando como órganos jurisdiccional sin serlo;
pero ocurre que ni tal posibilidad se puede producir en el caso de las
resoluciones del Comité Arancelario, ya que el Consejo Ejecutivo men
cionado, ni ningún otro comunitario, conoce --ni de oficio, ni a pe -
tición de parte-- de los actos del citado Comité con efectos para el
caso concreto que se examina.

(364) Folio 40 del expediente, Considerando VI del citado voto de mino
rias. La reforma a que alude dicho voto razonado es el produci -
do con relación al inciso 4) del citado artículo 121 de la Constitución
que, como hemos comentado, admite la atribución o transferencia de com -
petencias al ordenamiento jurídico comunitario.

5.2.9 Recapitulación

En el examen jurídico que hemos hecho, y con el apoyo del voto de mino
ría de la Corte, afirmativa en muchos aspectos de los examinados, ha -
quedado claro lo que a continuación se resume.

Primero, que aun cuando los Tratados públicos y convenios internacionales
(como el CAUCA), aprobados por la Asamblea Legislativa, tienen -
desde su promulgación, autoridad superior a las leyes (artículo 7 cons
titucional), no tendrán, dicha superioridad, con relación a la Constitu
ción Política.

Segundo, que la transferencia de competencias del orden interno al re-
gional no se ha producido, al no asumir ningún órgano comunitario --de
la naturaleza que fuere- la función de resolver en definitiva las causas
contencioso administrativas que se presenten (artículo 153 constitu
cional citado) en garantía del derecho individual contenido en el
artículo 49 de la Constitución.

Tercero, que ante el cercenamiento, lisa y llanamente, de la función -
de revisión jurisdiccional de un acto administrativo, y la no concesión
de ella a un órgano de igual naturaleza --ni de otra, en este caso, re
petimos-- en el ámbito centroamericano, viola un principio fundamental
de la constitución Política costarricense, que, por definición constituy
e un límite a la traslación de competencias, aun en el caso (que no
ha ocurrido en el supuesto de marras) de que se produzca.

Cuarto, que dentro de la filosofía que inspira el Tratado General de

Integración Económica de unificar las económicas de los países miembros e "impulsar en forma conjunta el desarrollo de Centroamérica, a fin de mejorar las condiciones de vida de sus habitantes" (365), afirmamos, con el voto de minoría que acogió el recurso, que: "Mejorar y desarrollarse ha de entenderse en todo sentido: en lo económico, lo social, lo político, lo ecológico, lo jurídico, etc. De modo que no es posible aceptar que, en virtud de la Integración, alguno de los pueblos de Centro América sufra mengua en cualquiera de tales aspectos, ya que, entonces, no habría superación..."(366)

Unicamente esperamos que, conociendo de otro recurso sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia, varíe su criterio mayoritario para que se restablezca el orden jurídico violentado por la imposibilidad de que se revise en la vía contencioso administrativa los actos del Comité Arancelario. Ojalá que los demolidores argumentos, y algunas de nuestras ideas adicionales en igual sentido, de los firmantes del voto de mayoría, persuada a quienes no participaron de la posición que sustentamos.

También, nos auguramos que el proceso de integración entre en un proceso profundo y serio, de modificación de sus instituciones y mecanismos de relación que se derivan de los instrumentos; y que, particularmente, se introduzca una modificación mínima, y elemental, en el marco del or-

(365) Objeto expresado en el preámbulo del Tratado General; Fernández Shaw, Félix; La Integración...etc., ob. cit., pág. 385.

(366) Folio 39 del expediente Considerado V del voto de minoría afirmativo.

denamiento comunitario, a saber: la creación de órganos supranacionales y, entre éstos, uno de gran importancia, el jurisdiccional, ante el cual estén legitimados los interesados para comparecer en la defensa de sus derechos. Porque mientras ello no ocurra, estimamos nosotros y respetamos a quienes piensen diferente, se procede mal en sacrificar derechos y valores tan preciados de la sociedad costarricense en una pretendida defensa del marco institucional centroamericano, que, como se habrá podido apreciar, es profundamente deficiente en la tutela de los derechos de los administrados del área centroamericana. No estamos de acuerdo en el aludido sacrificio, bajo ningún punto de vista; y, mucho menos, si a través de estas resoluciones se le pretende proporcionar oxígeno a un cuerpo que se asfixia, por la profunda crisis institucional que acusa su organización, que es el Mercado Común Centroamericano.

5.3. El privilegio del previo pago

5.3.1. Consideraciones Previas

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano, establece en su artículo 175 que contra las resoluciones del Director General de Aduanas y únicamente en materia de clasificación arancelaria (367), procede el recurso de apelación ante el Comité Arancelario, el que debe interponerse por escrito ante el citado Director General, dentro de los tres días siguientes de la notificación del respectivo acto.

(367) Más en detalle nos referimos a los diferentes recursos que proceden en materia aduanera, con ocasión del estudio separado de la denegación de justicia que se da en materia de clasificación arancelaria.

Por su parte el artículo 176 del citado Código, entre otros extremos, establece que el mencionado recurso ante el Comité Arancelario, no será admitido sin la previa cancelación de la póliza respectiva, que, - como acto administrativo, se encuentra en discusión y contiene un aspecto de vital importancia, cual es la clasificación de la mercancía que determinará los aforos aplicables a la correspondiente importación.

Se establece, así, en forma clara, en el texto legal aludido, el requisito del previo pago, generalmente llamado por la doctrina del "solve et repete", en vía administrativa, como condición "sine qua non" para poder recurrir al Comité Arancelario en revisión del acto dictado - por el "Jefe superior" dentro de la organización aduanera nacional(368).

Existe, igualmente, en el derecho positivo costarricense, y con un campo de aplicación más amplio, aunque con las connotaciones que se verán, otra clara alusión al "solve et repete". Nos referimos al artículo - 83.1 el de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de nuestro país que establece, exclusivamente en materia tributaria (369), que juntamente con el escrito de impugnación "se acompañará el documento - que acredite el pago, en la caja de la Entidad, de que se tratará, de la cantidad respectiva, cuando ello sea exigido así por las le-

(368) Así considerado por la Sección 2.01 del "RECAUCA".

(369) Para quien no tiene conocimiento de ello, la LJCA en su capítulo Cuarto regula los procedimientos especiales siguientes: Materia tributaria (Sección Primera); Materia Municipal (Sección Segunda); Separación de Directores de Entidades Descentralizadas (Sección Tercera); y lo referente a los contratos de la Administración y las licitaciones - (Sección Cuarta).

yes tributarias". (370)

Obviamente, la citada disposición de la LJCA no contiene en forma absoluta una regulación del "solve et repete", pero si admite que en el derecho positivo nacional pueda existir, contenido en leyes tributarias. Veremos, cómo esa aparente norma de remisión --cuyo criterio desde ahora adelantamos-- ha dado origen a una abundante jurisprudencia por parte del Tribunal Supremo español y a una no menos numerosa producción científica por parte de la doctrina en España.

Cómo hemos tomado conciencia de lo que puede ser una aparente, e inofensiva expresión: "cuando ello sea exigido por las leyes tributarias" (artículo 83. LJCA) o "en los casos en que proceda con arreglo a las le

(370) Como puede notarse dicho requisito corresponde, en esencia, al exigido por la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de España de 27 de diciembre de 1956 (Boletín Oficial del Estado número 363 de 28 de diciembre de 1956)., en su artículo 57.2 e) a cuyas disposiciones nos referiremos en forma separada respecto a la interpretación que ha dado la jurisprudencia española y los criterios externados por la doctrina, luces que, a no dudar, contribuyen a clarificar nuestra ley al ser interpretada por los tribunales costarricenses. No debe olvidarse que la LJCA de Costa Rica se inspiró en la correspondiente de España; quizá ello explique el por qué de la existencia de una norma, esencialmente idéntica --al menos en lo que se refiere a la materia tributaria--, que dicho sea de paso en España la doctrina y la jurisprudencia, y la misma legislación, como se verá, marchan gradualmente hacia su supresión. Por qué se trasladó una mala experiencia, ya desde entonces tan criticada por la doctrina? Únicamente los autores e inspiradores de nuestra legislación nos pueden responder. Aunque comprendemos, a priori, que son los riesgos de toda obra --muy delicada por cierto-- de adaptación de instituciones de un país a otro; pequeños realmente en este caso --y nos atrevemos a calificar de insignificantes-- comparado con todo el beneficio que ha venido a representar para Costa Rica la emisión de la legislación de marras, e, incluso, nos atrevemos a creer por el conocimiento que tenemos del principal promotor de la nueva Ley que se filtró la exigencia por inadvertencia o, quizá, al no dársele la debida meditación del fuerte movimiento en contra de la doctrina española.

yes (artículo 57.2.a) LJCA de España), al observar la cantidad considerable de sentencias del Tribunal Supremo, la evolución de éste, y los esfuerzos realizados por los tratadistas españoles por ir flexibilizando, cada vez más, el requisito y la interpretación rígida dada --mantenida hasta hace muy poco tiempo-- por la Sala Tercera del citado tribunal con relación, entre otros extremos, a la frase transcrita de la LJCA española, que corresponde, en lo importante, a la preinserta de la LJCA de Costa Rica.

La presencia en el derecho positivo costarricense de esas dos normas una absoluta y referida únicamente a la materia aduanera y la otra general, pero relativa, que sujetan al particular en el ejercicio del derecho de defensa (la de interponer un recurso o ejercitar la correspondiente acción) al pago de una suma de dinero, cuyo requisito, regla, principio o privilegio del previo pago, o del "solve et repete", origina el tratamiento particularizado de la institución. En qué consiste, cuáles son sus alcances y cómo ha sido enjuiciado en otros países y de qué manera afecta principios fundamentales de un Ordenamiento Jurídico son las cuestiones que estudiamos en el presente estudio y a cuyas interrogantes intentamos dar respuesta; materia ubicable dentro del contexto más amplio de los obstáculos, limitaciones o condicionamientos, que las normas legales establecen en el transitar del contribuyente en sus relaciones con el Fisco, en la defensa de sus derechos.

5.3.2 Terminología y Concepto

Para referirse a la obligación del previo pago (371) los autores que a-

bordan el tema de mérito, lo hacen aludiendo a él, en forma indistinta, a una "regla", "requisito", "privilegio" o "principio".(372) Aun cuando, en concepto de De Mendizábal Allende, no se vea la razón para considerarlo como un auténtico principio jurídico por "carecer de todo fundamento filosófico, técnico o científico" por cuanto si definidos los principios generales del Derecho como "las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación" por Federico de Castro, "resulta imposible --a juicio de él- incluir en este concepto la regla estudiada..." (373) No obstante esa opinión tan respetable, no creemos concluyente el que se deseché --lo que incluso tiene una importancia semántica de escasa trascendencia-- la expresión de "principio" porque carezca eventualmente de fundamentación filosófica, técnica o científica o porque no se enmarque dentro de una determinada concepción de los "principios generales del Derecho", expuesta por el Tratadista español, Federico de Castro.

Por nuestra parte, creemos excesivo tratar de encuadrar la regla del -

(371) El vínculo que liga al contribuyente con la Administración --y más propiamente con el sujeto activo de la relación tributaria-- es de carácter obligacional; obligación ex lege es la que nace cuando se produce el hecho generador al cual la norma refiere consecuencias - cuya prestación se encuentra a cargo de un sujeto; cuyo cumplimiento - se traduce en la entrega de una suma de dinero exclusivamente (artículo 4º del Código de Normas y Procedimiento Tributarios (Código Tributario) Ley Nº4755 de 3 de mayo de 1971 de Costa Rica).

(372) De Mendizábal Allende, Rafael; "Significado actual del Principio "Solve et Repete"; Revista de Admón Pública Nº43; enero-abril 1964; Institute de Estudios Políticos; Madrid; pág. 107 y siguientes; artículo, igualmente publicado en "XII Semana de Estudios de Derecho Financiero" Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965; páginas 345 a 377, publicado bajo el título "Evolución y Fundamento del Privilegio Procesal del Previo Pago", que en rigor nos parece mejor por corresponder en forma más amplia y fiel al contenido y planteamiento, así como a las conclusiones que llega este autor.

(373) De Mendizábal Allende, Rafael; Significado actual...", ob. cit.

"solve et repete" dentro de la idea de los principios generales del Derecho, porque, que sepamos, --y en la minuciosa investigación que he -
mos hecho sobre el tema, así se demuestra-- ningún autor ha hablado de
"principio general del Derecho" para referirse al citado privilegio de
la Administración; y, por otra parte, estimamos que en forma absoluta -
no puede afirmarse, como lo hace este autor, de que carezca de todo funde
famento "filosófico, científico o técnico" el requisito, ya que, como
se verá, históricamente se le ha tratado de dar un asidero partiendo de
argumentaciones hacendarias; que pueden no ser compartidas y que puede
den rozar con otros principios de mayor rango jurídico, o incluso moral,
de la organización jurídica del Estado, como nosotros creemos, pero no
por ello descartables a priori, sin que se contrapongan a las respectivas
argumentaciones que así tratan de explicarla, aunque carentes de una
mayor solidez y de vigencia.

Este proceso de sustitución de más calificadas ideas, que han venido -
prevaleciendo en el continuo proceso ascendente y gradual para su supresi
sión --cuyo aborto ha sido en muchos casos doloroso-- por las que, hasta
cierto momento, prevalecían para explicar el requisito del "solve et
repete", ponen en evidencia por sí sólo, que algún fundamento debió tene
r el mismo. Que él sea deleznable, combatible o que no resista un mayo
r esfuerzo crítico para echarlo abajo, es posible que sea cierto; pero
admitiendo que se parte de determinados enfoques, que tienen prevalencia
sobre los que han servido para razonar del por que del privilegio de
mérito.

Preferimos que a través de la exposición que hacemos, saquemos nuestras

propias conclusiones del por qué la regla del previo pago o del "solve et repete", debe abandonarse, e incluso combatirse y reducirla a cenizas, no porque no se ajuste a los principios generales del Derecho -cuya importancia como punto de referencia permanente no negamos--, sino porque las razones para abolirla sean más y mejores que las tímidas, casi imperceptibles, pero prepotentes, voces que, aún hoy y más en el pasado, han abogado por mantenerlo. Porque si nos ponemos a hilar delgado en este campo terminológico, al cual De Mendizábal Allende, ha prestado atención en su excelente y muy documentado estudio (374). Manifestamos que nos ha llamado la atención que en el título del artículo al -que aludimos, precisamente, utilice el término "principio del "Solve et Repete", que en la publicación posterior de 1965 fue sustituido por la expresión: "Privilegio Procesal del Previo Pago". (375)

(374) A cuyas conclusiones y línea de pensamiento sobre el tema, incluso, nos adherimos. Estas críticas disidentes -de poca monta en todo el contexto por cierto-- las formulamos, estrictamente, en aquellos extremos en los que, a nuestro juicio, lo ha ameritado. Tan hemos considerado completo el estudio de De Mendizábal, que él ha constituido el punto de arranque y eje de nuestra investigación sobre el Tema.

(375) Unicamente por vía ejemplificativa citamos a algunos autores que soslayan el extremo de la terminología utilizada o se refiere a ella prestándole mucha importancia, pero combatiendo la expresión "principio" para referirse al "solve et repete". Así no abordan el punto, aunque lo critiquen arduamente, pero utilizan la expresión "principio" para referirse a él --extrayendo de algunas fichas de la investigación realizada-- los siguientes: Peña Hernando, Edesio, en su artículo "El Alcance del Principio "Solve et Repete". El Gravamen del interés del -precio apalzado en las compraventas; Comentario Jurisprudencial en Revista Crónica Tributaria, número 11 de 1974; Instituto de Estudios fiscales, Madrid, cuando expresa, no sólo en el título del artículo, este "...prin cipio "solve et repete" que..." y "Es un principio tradicionalmente vigente en nuestro derecho jurisdiccional... -expresión por lo demás im -precisa ésta de derecho jurisprudencial..." (página 221); o el Profesor González Pérez, Jesús que acertadamente expresa refiriéndose al "solve et repete", en lo que interesa, lo siguiente: "Este privilegio procesal de la Administración Pública, que tantas veces constituye un obstáculo insu

Concluyendo esta referencia al tema de la terminología utilizada para referirse al "solve et repete", si pareciera muy convincente las razones de

perable para que los Tribunales lleven a cabo su misión, carece de razón de ser. No existe ni un sólo argumento válido para justificar el principio". (pagina 642, Hacienda y Proceso; Revista Crítica de Derecho Inmobiliario: Año XLIV, mayo-junio 1968; número 466). Se advierte que el subrayado es nuestro. Como puede verse se refiere a él como "principio", aunque comprendemos que, quizá, no entre en este rigorismo, y simplemente al aludir al "Solve et Repete" lo haga con los fines de estilo; el extremo en comentario ha llevado a José María Martín Oviedo a manifestar: "Prescindo de abordar el tema de si se trata de una regla o un principio cosa totalmente insustancial si se parte de la base, por lo que más obvia, de que el previo pago no forma parte, ni añade nada a las instituciones con las que relaciona. A ello me referiré en seguida, al tratar de la relación de esta regla con el principio (éste si es tal) de ejecutividad de los actos administrativos". (La Decadencia de la regla "Solve et Repete". y la Doctrina del Consejo de Estado; Revista de Administración Pública Nº58, enero-abril de 1969; Instituto de Estudios Políticos; Madrid). Estamos de acuerdo con el criterio expresado por este último autor en el sentido de que la distinción de si el "Solve et Repete" es una regla o un principio es algo "insustancial" y de que no tiene nada que ver con las instituciones con las que directamente se relaciona (particularmente con el principio de ejecutividad al acto administrativo) pero dudamos de que esa manifestación sea tan absoluta si pensamos en que existen otros principios, con los que puede relacionarse, muy directamente, ya sea condicionándolos o limitándolos, o, incluso, negándolos. Sin que entremos en esta sede en mayor detalle, pensemos que al ser la regla en comentario un presupuesto procesal, como se verá cuando nos referiramos al fundamento, éste viene a incidir muy directamente negando principios u obstaculizando el ejercicio de los derechos que se derivan de otros; concretamente estamos pensando en los principios generales del administrado, y más concretamente en dos de ellos, en el de igualdad y en el de acceso a la Justicia y en forma indirecta con un tercero: el principio de administración eficiente. El de igualdad se violenta --como se verá cuando aludamos a la experiencia italiana en relación con un fallo que declaró la regla inconstitucional por ser contraria al principio de igualdad-- al distinguirse entre administrados que tienen medios económicos de aquellos que no los tienen, ya que se hace depender de esa circunstancia el libre acceso a la justicia (segundo principio) que no está sujeta a condiciones o límites. Con referencia al principio de eficiencia de la Administración tiene nexo indirecto, como afirmamos en líneas atrás, por cuanto echar mano a la regla del "solve et repete" es el producto de una confesada incapacidad de la Administración para ejecutar los actos, y por vía de los instrumentos recaudatorios, hacer efectivo el crédito fiscal en discusión. A los referidos principios del administrado alude el Profesor Jesús González Pérez en su obra: "El Administrado"; ob. cit.

quienes expresan que es intrascendente o de carácter "insustancial --convencidos de lo cual muchos autores soslayan toda alusión al punto, aunque sigan hablando de él como un "principio"-- entrar en distinguos de si efectivamente se trata de un verdadero principio. Lo que no deja lugar a duda es de que se trata de un requisito, entendido como una formalidad a cumplir dentro de un procedimiento, como presupuesto para el ejercicio de un derecho y cuya inobservancia produce ciertos efectos negativos para la esfera del obligado renuente. En punto a que si se trata de un privilegio de la Administración, sin perjuicio que desde ya - nos pronunciemos por la afirmativa, nos referiremos sobre el particular cuando abordemos el tema de la naturaleza del requisito del previo pago.

No vamos a insistir, igualmente, respecto a si estamos en presencia o no de una regla. Porque atendemos que la nota característica de la regla es su generalidad porque estaríamos juzgando a priori que el respectivo requisito se encuentra regulado en el Ordenamiento Juridico en forma general y, como bien sabemos, es una afirmación al menos no válida - para España y Costa Rica, ya que el carácter de excepcionalidad es la - tónica en la materia y no la de ser regla o instituto aplicable con carácter general. Sería preferible por ello, en nuestro criterio, no alu dir a una "regla", cuando nos referimos al requisito de marrras, porque sería externar un juicio de valor que no corresponde a la realidad de nuestros Ordenamientos y mucho menos a la de aquéllos que lo han logrado extirpar de sus instituciones. (376)

(376) Como el caso de Italia al cual nos referiremos más adelante.

Digamos desde ya que el "Solve et Repete" -adelantándonos a lo que se rá objeto de mayor análisis- es el privilegio de la Administración pública (377) constitutivo por el requisito de exigir "el ingreso en las Cajas públicas de la cantidad liquidada en favor del Tesoro..."(378), - como condición previa a la admisión de la impugnación contra el acto administrativo que lo ha establecido.

5.3.3. Naturaleza Jurídica

5.3.3.1 Es un privilegio de la Administración Pública

A juicio de Rafael de Mendizábal es un privilegio de la Administración Pública, "un auténtico privilegio", como él lo califica, "...en el sentido de que no responde a las peculiaridades inmanentes de su estructura y funciones...", ya que es "...una regla jurídica excepcional que por su carácter y origen puede considerarse como una concesión especial

(377) Situación de privilegio que ha sido considerada, convencionalmente, como un segundo grado de autoprotección es de una "justificación material ya muy cuestionable" (García de Enterría, Eduardo; Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón; Curso de Derecho Administrativo, Tomo I; página 343; ob. cit.

(378) Peña Hernando, Edesio, ob cit. pág. 121 expresa que dicha condición previa del ingreso que ha de producirse, en las Cajas públicas, de la cantidad liquidada, es respecto al "recurso en la vía contencioso administrativa", pero hemos preferido utilizar la expresión de "impugnación", sin hacer referencia a la vía administrativa o a la jurisdicción, precisamente para que dentro del concepto se contemple el caso -aunque parezca insólito- de legislaciones, como la costarricense, que en materia aduanera, según se vio, exigen el previo pago a la admisión del recurso administrativo que procede ante el Comité Arancelario, contra las resoluciones del Director General de Aduanas en materia de clasificación arancelaria. Obviamente, el "Solve et Repete", así entendido por el citado corresponde a aquellos supuestos, excepcionales por cierto, en los que aún se exige la observancia del mencionado requisito en el derecho positivo español, "con arreglo a las leyes" tributarias corres-pondientes.

en beneficio de una clase de personas: las entidades administrativas" (379).

Siguiendo en su exposición al Profesor Eduardo Ortiz, existen dos tipos de privilegios. Unos que adicionan ventajas y los otros que las suprimen. Tanto uno como el otro son formas de desigualdad. El primero "agrega una ventaja a la esfera de poder económico o jurídico sin hacer - lo propio con los otros que se encuentran en igual situación, legal o - de hecho"; y el segundo que es una desigualdad negativa, priva de todo aquello que se "respeta y conserva para otros en igual situación", en vez de favorecer a un sujeto "por encima de los demás" (380). Agregando, el citado autor costarricense, que quienes "admiten tal hipótesis -es decir el supuesto del privilegio negativo-- parecen no ver que esa desigualdad negativa implica siempre un perjuicio en quien no recibió - el bien promedio que los demás conservan, a título de privilegio".(381)

Nos dice, el autor costarricense citado, que los privilegios son generalmente "situaciones jurídicas"(382) de carácter material e instrumental. En virtud de las primeras se regula el comportamiento de la Administración Pública, "bajo la forma de autorizaciones o prohibiciones de

(379) De Mendizabal Allende, Rafael, "Significado Actual... etc. cit. pág. 122.

(380) Ortiz Ortiz, Eduardo; Los Privilegios de la Administración Pública, ob. cit. pág. 37.

(381) Ortiz Ortiz, Eduardo; Los privilegios,..etc. ob. cit. pág. 37.

(382) Idem anterior, pag. 38 a 41. Definiendo las situaciones jurídicas subjetivas en aquellas posiciones que "consisten en una relación del sujeto con la norma por virtud de la cual aquél resulta normativamente habilitado o imposibilitado para hacer o no hacer algo frente a los demás". (Nota 42 al pie de la pág. 38. Ibídem).

conducta"; y con base en la segunda -es decir, los privilegios de tipo instrumental-- se regulan "los procesos de creación: de los diferentes efectos" (de facultar o impedir la acción), bajo la forma de hechos o de actos jurídicos que tienen esa capacidad productiva". Concluyéndose se que los privilegios se "equilibran con sujeciones, que también son formas de situación jurídica subjetiva". (383).

Define el privilegio en general, el Profesor Ortiz, como la "posición jurídica reservada exclusivamente (por el ordenamiento) a la Administración Pública, para hacer expedito y eficaz el ejercicio de sus derechos subjetivos contra otros sujetos (principalmente contra el administrado); o para hacer más difícil (en comparación con lo que normalmente ocurre entre particulares) el ejercicio de los derechos subjetivos contra ella (principalmente por parte del administrado)". (384).

Creemos que no nos hace falta, en esta sede, detenernos más en torno al complejo tema de los privilegios, como para sacar algunas conclusiones de lo expresado, sobre el aspecto en estudio, a saber, el privilegio de la Administración Pública, frente al administrativo, del "solve et repete" o del previo pago.

Obviamente se trata de una "concesión especial" esta del "solve et repete" en beneficio de la Administración Pública; que constituye una evidente situación desigual, porque impide o hace más difícil al particular accionar en contra de la entidad administrativa-- la que por o-

(383) Idem anterior.

(384) Ortiz Ortiz, Eduardo; Los privilegios de la... etc. .. ob. cit. pág. 48.

tra parte podría lograr la satisfacción del crédito haciendo uso de sus potestades en virtud del principio de la ejecutoriedad de los actos administrativos-, comparativamente con lo que sucede normalmente entre los particulares, (385) privilegio que, claramente, se traduce, en expresión de Carnelutti, en un estrangulamiento del ejercicio de un derecho subjetivo.

5.3.3.2 Es de carácter procesal

Este privilegio viene a limitar el ejercicio de un derecho subjetivo: del que es titular el administrado, de recurrir contra los actos que le causan perjuicio, y fundamentalmente, que impide -en caso de no observarse- que la autoridad judicial examine la cuestión litigiosa. Entonces por un lado constituye un efectivo obstáculo a la posibilidad de recurrir; y si se recurriera, y se mantiene el administrado en posición de renuencia al no cumplir el requisito de pagar previamente, se le niega, a quien así se comporta, el acceso a la justicia, al no poder ésta entrar a examinar la cuestión. (386) No entramos a analizar detenida -

(385) Francesco Carnelutti, refiriéndose al privilegio del "solve et repete" -al cual se refiere con la expresión de cláusula, que tiene un contenido "exclusivamente procesal".. en el derecho privado, y particularmente en el derecho cambiario, manifiesta entre otras cosas lo siguiente: "...la cláusula puede servir para estrangular a un deudor proveído de buenas razones en ventaja de un acreedor que nos las tiene..."; expresión gráfica que bien puede ser utilizada en aquellos casos en los que se le imposibilita al contribuyente que no dispone de medios para cubrir el crédito fiscal liquidado, recurrir contra el respectivo acto de "accertamento". (Pág. 204; Studi di diritto Processuale; Volumen Tercero; CEDAM, Casa editora; Padúa, 1939).

(386) "...con el fin de ejercer una enérgica presión sobre el contribuyente, en todas las causas tributarias (exceptuadas aquellas relativas a eventuales suplementos) la admisibilidad de la demanda judicial estaba condicionada al previo pago del impuesto (la llamada regla del solve et repete)..." (Sandulli Aldo M; Manual di Diritto Amministrativo; II. Undécima edición; Nápoles; Doctor Eugenio Jovene Casa Editora

mente el problema de la subsanación del requisito, ya que entendemos que ello depende del derecho positivo de cada país; y sería, en esta sede desviarnos mucho del tema de la naturaleza jurídica del privilegio; no obstante, digamos en tesis general que dentro de un criterio espiritualista, y no formalista, que inspiró la redacción y aprobación de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de España -que sirvió de modelo en la elaboración de la de Costa Rica, y cuyos principios espiritualistas, estimamos, que han de servir de fuente de inspiración, asimismo a la de este último país al momento de interpretarla-, la subsanación procede por disposición expresa de Ley, en España de conformidad con el artículo 57.3 de la LJCA.

En Costa Rica la cuestión no es tan clara. El artículo 36 de la LJCA costarricense (que corresponde en esencia al artículo 57 de la LJCA española) regula los requisitos del acto de interposición del proceso contencioso administrativo; señalándose, expresamente, en el 36.2 los documentos que han de acompañar al escrito de marras y el 36.3 regula la subsanación de los defectos por no haberse acompañado los documentos pertinentes o si los presentados están incompletos, otorgándose diez días por parte del Tribunal correspondiente para que el demandante cumpla con lo prescrito por la ley. Sustancialmente este artículo 36.3 de la LJCA de Costa Rica corresponde al artículo 57.3 de España.

1973; pág. 103) José María Martín Oviedo, por su parte expresa, citando a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, lo siguiente: "...nuestra jurisprudencia ha calificado a esta exigencia como un requisito esencial, inexcusable, imprescindible para recurrir. En otras ocasiones no ha dudado, incluso en hablar de obstáculos al libre acceso a la vía jurisdiccional contenciosa". La Decadencia de la Regla... etc., ob. cit., pág. 159).

De manera tal que, con carácter general, podemos afirmar que en un - país como en el otro la subsanación procede en línea de principio, ajustándose así, ambas legislaciones, al criterio espiritualista que las inspiró. Pero podremos afirmar lo mismo en cuanto a la subsanación, con plena nitidez interpretativa, del defecto de comprobar el - previo pago, cuando procediera, con relación a la ley costarricense? Veamos que ocurre.

Sucede que la LJCA de Costa Rica, por vía de excepción estableció en materia tributaria únicamente -regulada por los Procedimientos Especiales en la Sección Primera del Capítulo Cuarto- el requisito de acompañar el documento que acredite el pago en la "caja de la Entidad, de que se tratare, de la cantidad respectiva, cuando ello sea exigido así por las leyes tributarias" al escrito de interposición del proceso. Obligación que no debe observarse en otras materias. (387)

Pero no fue regulado, como sí ocurre en cuanto al procedimiento Ordinario o General, como se vio (388), la subsanación del defecto de la presentación del "documento que acredita el pago" en materia tributaria. Ahora bien, entendemos dentro del espiritualismo que inspiró a la legislación, al que tantas veces hemos hecho alusión, que dicha norma de la subsanación ha de aplicarse supletoriamente, así como se aplica el artículo 36.3 de la LJCA, en cuanto a sus efectos, que produce la circunstancia de que habiendo concedido el Tribunal los diez días para que se subsane el defecto de presentación no se cumple y, -

(387) Artículo 83.2 de la LJCA.

(388) Artículo 57.3 de la LJCA costarricense citado.

no obstante que la materia especial tributaria a la cual aludimos, guarda silencio al respecto. (389)

Prosiguiendo con el hilo de la exposición, reiteramos, que el privilegio en comentario es de carácter procesal, ya que obstruye la acción libre que ha de tener el contribuyente en la defensa de sus derechos, contra los actos de liquidación de los correspondientes órganos de la Administración Tributaria, que se traduce en la interposición de un recurso. Y agreguemos que es un presupuesto procesal o, como bien afirma De Mendizábal Allende, que constituye "un presupuesto de admisibilidad de la pretensión" (390); aunque otros vean en el "solve et repete" una "cuestión prejudicial" o una "excepción procesal". (391)

(389) Creemos por otra parte que la materia tributaria está regulada en forma incompleta, no sólo por el extremo a que hemos hecho alusión de la subsanación, sino por otros a los que oportunamente nos referiremos y que a no dudar todo ello redundará en una inseguridad para el administrado y, por ende, representa un obstáculo para que se administre justicia. Llama la atención, por ejemplo, que no exista ningún artículo que ligue al capítulo primero -del Título cuarto que se refiere a los Procedimientos- que regula el "Procedimiento Ordinario o General" a los capítulos subsiguientes que versan sobre procedimientos especiales (y más propiamente los del capítulo cuarto), en el sentido de que las normas del Procedimiento Ordinario o General fueran de aplicación -en la que no contraríen o sean ajenas a la materia respectiva- supletoria. Obviamente así debe interpretarse, pero creemos, por las razones de seguridad a las que hemos aludido y las consecuencias que de ellas se derivan cuando no es observado ese principio, que debió regularse expresamente este extremo. Así como, por ejemplo, la LJCA costarricense establece en las "Disposiciones Finales" que "En lo no previsto en esta ley -la LJCA- regirán como supletorias, el Código de Procedimientos Cíviles y las Disposiciones Orgánicas Generales del Poder Judicial." (artículo 103).

(390) De Mendizábal Allende Rafael, "El Significado Actual ... ob.cit. pág. 123.

(391) Al respecto el tratadista argentino Carlos Giuliani Fonrouge, nos dice: "La jurisprudencia italiana y una parte de la doctrina ven en el 'solve et repete' una cuestión prejudicial, cuya inobservancia

Por lo que con carácter general, estimamos que no puede afirmarse que sea una excepción, en palabras de Chiovenda, "sin posibilidad de que sea apreciada de oficio por el juez si la Administración emite alegarla" (392), ya que todo depende de las particulares normas positivas - que contenga el correspondiente Ordenamiento Jurídico sobre el instituto en mención.

Sobre este último aspecto, verbigracia, por el contrario a lo aseverado por Chiovenda -quien partía de la legislación vigente en Italia en tonces-, De Mendizábal Allende afirma que "esta defensa procesal a ex cepción puede ser apreciada de oficio como se desprende del párrafo 3º del artículo 57 -de la LJCA española- o planteada como alegación pre- via" (393) y otro tanto a lo que expresa este último autor podíamos - manifestar nosotros con relación a la legislación costarricense, ya - que la LJCA de Costa Rica -al igual que la de España- faculta al Tribunal, cuando estime "que no concurren los requisitos necesarios para la validez de la comparecencia" (artículo 36.3. de Costa Rica y artículo 57.3 de España), a otorgar un plazo de diez días para que se subsanen,

impide la constitución de la relación procesal; sin embargo, otros calificados tratadistas, preocupados por el breve término de que dispone el contribuyente para la formalización de la demanda judicial, la conciben como una excepción procesal: no es, según éstos, un presupuesto - de la acción, sino una condición para que el juez pueda conocer sobre el fondo del asunto." (Derecho Financiero; Volumen II; Segunda Edición; ob. cit., pág. 783-784).

(392) Idem anterior, págs. 122.

(393) De Mendizábal Allende, Rafael; "El Significado Actual ... etc.", ob. cit., pág. 123-124.

so pena de archivar el expediente en caso de que no lo hiciere el preve
nido. (394)

Creemos en consecuencia, no sólo por lo que afirma la doctrina, sino -
que, además, porque viene a reforzarse por la legislación costarricense,
que el privilegio que comentamos, procesalmente hablando, es un presu -
puesto de admisibilidad de la "pretensión", como afirma De Mendizábal, o
de la "acción", como establecen los artículos 50.1 a) y 60 de la LJCA de
Costa Rica. (395)

(394) Amén de la competencia que tiene de oficio el Tribunal para ob -
servar -y prevenir su subsanación, en su caso- el cumplimiento -
de los requisitos señalados por la Ley, los demandados y coadyuvantes -
pueden alegar, entre otras, la defensa previa fundada en el motivo que,
con arreglo al artículo 60 ibidem, "podrían determinar la inadmisibili -
dad de la acción". (artículo 50.-1.a) de la LJCA costarricense). El ar -
tículo 60, en lo que interesa, dispone que se "declarará la inadmisibi -
lidad de la acción" en el caso -entre otros supuestos- en que los escri -
tos de interposición de la acción o de formalización de la demanda "ado
lecieren de defectos formales que impidan verter pronunciamiento sobre
el fondo." (artículo 60,f). Con lo cual creemos demostrar que tanto de
oficio como a petición de parte interesada corresponde al Tribunal apre -
ciar el defecto de haber aportado "el documento que acredita el pago, -
en la caja de la Entidad", cuando ello procediera según las leyes tribu -
tarias respectivas.

(395) La sentencia del Tribunal Supremo de España de 16 de abril de --
1970, Considerando III, al respecto ha expresado, que estimamos
perfectamente aplicable en Costa Rica, en lo que interesa, lo siguiente:
"... que el mencionado previo pago tiene esencialmente el carácter de -
condición habilitante -es decir, requisito o presupuesto de admisibili -
dad de la pretensión- para el factible acceso del recurrente ante la Ju -
risdicción...". Citada por Cervera Torrejón, Fernando; La Jurispruden -
cia reciente del Tribunal Supremo en materia de "Solve et Repete"; Re -
vista Crónica Tributaria; Nº 5; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid;
1972. Llamamos la atención que este comentario de jurisprudencia con -
tiene un análisis exhaustivo de la jurisprudencia sobre el tema de 1965
a 1972.

5.3.3.3. Es una carga u obligación impuesta al demandante.

"Es, genéricamente, una obligación impuesta al demandante que, de modo específico, asume la figura de una "carga" en el estricto sentido del término, por lo que tendrá que ser de origen legal". (396)

Así, la resolución del órgano de gestión tributaria, que establece una obligación cuya prestación habrá de cumplirse en dinero efectivo, que constituye la obligación principal; cuando se exige el requisito del -previo pago como "presupuesto de admisibilidad de la acción" o la "pretensión", aparece, así, una nueva figura que viene a agravar, aún más, la petición del contribuyente, ya que aparte del crédito fiscal a que la resolución se refiere -y que para su satisfacción la administración tiene todas las facultades para proceder a hacerlo efectivo-, surge, accesoriamente, pero con entidad independiente y de una particular trascendencia, la obligación por parte del interesado de tener que pagar si quiere ser oído en el recurso que interpondrá contra el acto que le causa perjuicio y contra el que no se encuentra total o parcialmente con -forme; se configura, así, en palabras de De Mendizábal Allende una verdadera "carga" en el sentido estricto del término(397).

Derivada de tal circunstancia, indudablemente dicha carga ha de tener un origen legal; y particularmente, tratándose de un instituto que obstacu-

(396) De Mendizábal Allende, Rafael; "Significado Actual... etc., ob. cit. pág. 124.

(397) Así calificado por el Consejo de Estado al expresar: "que constituye un privilegio para la Administración y una carga para el recurrente" (cita de Martín Oviedo, José María; "La Decadencia de la Regla... Etc. ob. cit. págs. 165-166).

liza el libre acceso, que por definición, tiene toda persona a la justi
cia. De lo cual, asimismo, ha de concluirse que cualquier origen del
instituto de marras que no sea el legal -así por ejemplo por la vía -
contractual o reglamentaria(398)--, será nula la disposición o cláusula
que lo contemple.

Saca, como corolario de esta última nota, la de constituir una "obliga-
ción" en sentido genérico o una "carga" en el estricto, de Mendizá -
bal Allende la de su interpretación ha de hacerse con un criterio res -
tricto, en virtud de que se trata tanto de un privilegio como de un "pre-
supuesto de admisibilidad de la pretensión" (399); pero creemos que ello

(398) "Aunque carezcamos de declaración legal (de rango fundamental u
ordinario)..., suele entenderse que compete al Poder Legislativo
y no al ejecutivo la adopción de medidas que limitan derechos subjetivos"
expresa Martín Oviedo José María refiriéndose al establecimiento del "Sol
ve et Repete" por vía reglamentaria (página 166, nota 78, ob. cit. ante-
rios).

(399) "Las formalidades de procedimiento deben subordinarse en lo posi-
ble a que consientan llegar a la cuestión de fondo", dijo una Sen-
tencia de la Sala Cuarta del Tribunal Supremo de España de 26 de noviem-
bre de 1962, que fue comentada por el Prof. Eduardo García de Enterría -
con el Reglamento de Pastos y Rastrojeras, que en lo medular expresó: -
"...la invocación del criterio interpretativo sirvió positivamente para u-
na progresiva interpretación de la regla del "previo pago" o de solve
et repete, que se entiende cumplida con el simple depósito, en ausencia
de una exigencia más rigurosa en la norma material aplicable..." (García
de Enterría, Eduardo; El Principio de la interpretación más favorable al
Derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos
administrativos; ob. cit. pág. 269. Tal criterio restrictivo en la apli-
cación del "Solve et Repete" y generoso en favor del contribuyente, -
ya que si a través de él puede negarse uno de los derechos fundamenta-
les que tiene, por la vía de la interpretación puede suavizársele su cum-
plimiento, como ya se verá en algunos ejemplos. Pero insistimos en que
todo ello es consecuencia de la excepcionalidad de la regla y de su "o-
diosidad" al restringir sensible y gravemente derechos del particular,
pero no creemos que sea parte de la naturaleza del requisito del previo
pago. La cita de la siguiente sentencia por parte del propio De Mendizá-
bal Allende evidencia lo que expresamos: "...en todo caso, la duda debe
ser resuelta a favor de los recurrentes, puesto que, en definitiva, di-
cha condición constituye un obstáculo al libre acceso de los particula -

más que una característica que se incorpora a la naturaleza del "Solve et Repete" es una consecuencia o efecto de la condición de excepción del requisito y de constituir un instituto que restringe el ejercicio de un derecho: la defensa de sus intereses, a través del libre acceso a la Justicia. Sobre el punto volveremos particularmente haciendo alusión a la experiencia española, cuando abordemos el punto siguiente.

5.3.4. Fundamento y Crítica

5.3.4.1. Ideas preliminares de carácter general

Consideramos de importancia --quizá a riesgo de ser repetitivos y de que pueda considerarse elemental nuestra exposición-- introducir el tema de "Fundamento y Crítica" con relación al requisito del "Solve et Repete", que ocupa este apartado del presente trabajo, aludiendo a ideas fundamentales del Derecho Administrativo-- que informan de manera directa al Derecho Tributario, con las diferencias que surgen de su especialidad--, que permitan, partiendo de ellas, enjuiciar mejor las a-

res a la vía jurisdiccional contenciosa expresa en la fórmula solve et repete, de la cual aquel requisito es su manifestación más expresiva y debe por ello ser interpretada restrictivamente. "Advertimos que el subrayado es nuestro y a través de él hemos querido llamar la atención de que la "interpretación restrictiva" es una consecuencia de las notas características, que constituyen su naturaleza, del "Solve et Repete". (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de abril de 1962, citada por De Mendizabal Allende. Rafael, "Significado Actual... etc. ob. cit., pág. 126. El Consejo de Estado Español partiendo de las premisas de que el "Solve et Repete" constituye un privilegio para la Administración y una carga para el recurrente y de la "falta de generalidad del mismo en concreto dentro del procedimiento administrativo, obtiene en esencia, la conclusión de la "interpretación restrictiva de este privilegio" (Martín Oviedo, José María se refiere en el comentario --del cual hemos extraído aquello que interesa-- al dictamen del Consejo de Estado número 33.097 de 29 de octubre de 1964; "La Decadencia de la Regla.. etc; ob. cit. págs. 165-166).

firmaciones que haremos sobre el punto que tratamos, y de manera capital, que nos sirvan de marco de referencia teórica a un aspecto particularizado --el del "Solve et Repete"-- que nos permita analizarlo en forma más clara y sin las confusiones que se han observado en la doctrina y la regulación de instituciones jurídicas a las que se le ha visto relación con él por parte de legislaciones incipientes en la regulación del procedimiento administrativo que, dicha razón, no desarrollan técnicamente principios básicos del Derecho Administrativo. Llamando la atención que en las exposiciones iniciales que hemos hecho, en este trabajo nos hemos referido, en forma breve e incidental, quizá, a los temas que de manera más completa trataremos seguidamente.

Dos cuestiones, primordialmente, nos interesa tratar en esta sede. En primer término dejar sentadas ciertas ideas sobre las notas esenciales del acto administrativo; y en segundo término, referirnos al tema de la "Autotutela Administrativa", muy sucintamente, que, en su oportunidad, engarzaremos con el tema específico objeto de esta exposición. Ambas cuestiones --seleccionadas, quizá, incluso, con fines didácticos-- constituyen aspectos cuya precisión ha de lograrse, para que se comprenda el punto en análisis dentro de una temática concreta del Derecho Administrativo, que en modo alguno debe olvidarse o soslayarse, si se quiere estudiar el privilegio que nos ocupa con cierto grado de éxito.

Según el principio de "paz jurídica" (400), nadie puede hacerse justicia asimismo con sus propias manos; es decir, el sujeto de Derecho que

(400) García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón; Curso de Derecho Administrativo...etc., ob. cit. página 315 y siguiente.

pretende alterar una determinada situación de hecho debe acudir a los Tribunales para que lo amparen en su pretensión, si le asiste un derecho. Por ello quien pretenda variar una determinada situación es a - quien corresponde la carga de probar --y previamente acudir-- a la autoridad judicial para que lo ampare. Hasta tanto no obtenga por - parte de ella una resolución favorable, debe observar una conducta "pacífica" y recaída y firme, cuyo cumplimiento es obligatorio para la otra parte --en virtud de la declaratoria de un derecho que se ha producido--, debe, asimismo, esperar a que, si fuere necesario por la persistente resistencia del obligado o la prestación a la que la resolución se refiere, la citada autoridad judicial utilice los medios coactivos para imponer el cumplimiento de lo resuelto, incluyendo, por supuesto, el uso de la fuerza por los medios y en la oportunidad que lo estime pertinente, según el Ordenamiento Jurídico vigente en el - país de que se trate.

Pues bien el principio de la "paz jurídica" indicada, no sirve para explicar la posición que la Administración tiene con la Justicia. Como afirma el Profesor Eduardo Ortiz el "Derecho Administrativo (es el), derecho de desigualdad por superioridad de la Administración Pública".

(401) La Administración, así, no es "sujeto cualquiera; su posición discrepa esencialmente de la propia de los demás sujetos"; considerada esa relación entre Administración y justicia, como "el núcleo más importante de sus privilegios". (402) Es decir, mientras que los sujetos

(401) Ortiz Ortíz, Eduardo; Los Privilegios de la...etc., ob.cit. pág.7.

(402) García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón;- Curso...etc., ob. cit., pág. 315.

de Derecho privado no pueden actuar "motu proprio" para remover obstáculos que afectan sus pretendidos derechos o para alterar una situación existente en la esfera de otro sujeto o ejecutar una acción para reafirmar los derechos que le asisten respecto a una determinada situación jurídica, que ha sido perturbada por otro, los sujetos de Derecho Público, y más particularmente la Administración (403), procede, por regla general, totalmente de manera inversa.

La Administración no necesita para tutelar sus derechos recurrir a la autoridad judicial, sino que por sí misma los ampara; sus pretensiones, por ello, no requiere someterlas al Juez para que se le declare un derecho y hacerlo ejecutar. Esta resuelve "motu proprio" y por sí ejecuta lo resuelto, ya que sus decisiones son ejecutorias por ser emanadas de ella dentro de sus atribuciones. Desde el momento en que surge una decisión de ella, dada su procedencia -fundado en el interés protegido y los fines congruentes con él obliga a su cumplimiento; y por definición la resistencia del particular para cumplir con lo ordenado, habilita a la Administración para ejecutarlo por sus propios medios, sin necesidad de acudir a la vía jurisdiccional, como ocurre con el particular en sus

(403) El artículo 1.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de España de 27 de diciembre de 1956, entiende por Administración pública, a los efectos de la aplicación de la ley: a) La Administración del Estado, en sus diversos grados; b) Las entidades que integran la Administración local; y c) Las Corporaciones e Instituciones públicas sometidas a la tutela del Estado o de alguna entidad local (es decir, las entidades estatales, local, institucional y corporativa). Por su parte la LJCA de Costa Rica establece en su artículo 194. para los mismos efectos, que la Administración Pública comprende: a) El Poder Ejecutivo; b) Los poderes legislativo y judicial en cuanto realizan excepcionalmente función Administrativa; y c) Las municipalidades, instituciones autónomas y todas las demás entidades de Derecho Público.

relaciones de Derecho privado. (404).

Indudablemente, como dice el Profesor Ortiz constituye tal posición de la Administración, regulada por el Derecho Administrativo, un "derecho de desigualdad", cuya manifestación es un conjunto de privilegios que se le reconocen en su actuación. Así la Administración actúa a través de actos administrativos, que se encuentran dotados de notas distintivas y de principios que los informan acordes con ese particular papel que juega en la sociedad.

Antes de continuar con el hilo de la presente exposición, recordemos que la "autotutela" es la regla general en cuanto a la Administración Pública; y que en cuanto a los sujetos privados es el sometiendo a la autoridad judicial de sus controversias para que se declare un derecho o ejecute una decisión judicial previa.

Asimismo, que excepcionalmente el derecho positivo de los países generalmente admiten supuestos de autotutela referida a los privados, advirtiéndole que su ejercicio en forma alguna impide la intervención judicial durante su derecho o a posteriori de su ejercicio. Tal es el caso

(404) Con una gran capacidad de síntesis el Prof. Fernando Garrido Falla nos dice sobre el particular lo siguiente: "...la Administración Pública aparece investida de los poderes necesarios para realizar por sí misma la autotutela de su derecho, y para ello: primero, declara por sí misma cual es su derecho, de donde el carácter obligatorio del acto administrativo; segundo, procede a ejecutar por sus propios medios --y, en su caso, contra la voluntad de los obligados-- lo que previamente ha declarado. Se trata de manifestaciones concretas del principio que para un extenso sector doctrinal se conoce con el nombre de autotutela administrativa". (Tratado de Derecho Administrativo; Volumen I... etc., ob., cit., pág. 533; en igual sentido: La Eficacia de los Actos... etc., ob., página 207 y siguientes).

de España y Costa Rica, de la agresión que se permite rechazar con la fuerza por motivos de legítima defensa, a la facultad que se concede al particular de cortar las raíces del árbol del fundo vecino que han avanzado sobre el propio y otros pocos casos similares. Terminemos este paréntesis expresando que en las situaciones de hecho reguladas por el Derecho privado en las que se permite, excepcionalmente --por lo que debe estar expresamente autorizada por una norma--, autotutelar un derecho, puede ser ejercitada de manera facultativa por el privado, mientras que en el Derecho público la autotutela constituye un "ámbito necesario de actuación" y no un "sistema de simples facultades" de la Administración; contrariamente a lo que sucede con los excepcionales y extraños fenómenos de autotutela privada, que reconocen los Ordenamientos Jurídicos(405) Y precisamente por ser un campo que matiza toda la actuación de la Administración, ésta goza de una autonomía "jurídica que el juez no puede interferir salvo en un momento muy concreto de su desarrollo". (406)

Por ser la manera normal de proceder la Administración, el Juez no puede interferir en ningún momento del acto administrativo; únicamente procede su intervención cuando la Administración aparece como demandada. Vale decir, los actos administrativos son eficaces por la sola circunstancia de haber sido dictados por un sujeto de derecho privilegiado: la Ad

(405) García de Enterría, Eduardo y Fernández Rodríguez, Tomás Ramón; Curso de... etc., ob. cit., pág. 336.

(406) Idem anterior.

ministración pública; cuya invalidez puede únicamente el Juez declarar cuando a instancia del particular interesado se ha impugnado el respectivo acto y siempre que hubiere causas de nulidad que en su existencia jurídica.

Esas notas características de los actos administrativos, que son una consecuencia directa de la posición especial de la Administración, y más particularmente del ejercicio de la "Autotutela Administrativa, materialmente tiene su justificación "en una razón de expeditividad y eficacia en la gestión de los servicios y asuntos públicos que tiene confiada la Administración".(407) En virtud de ella, y con el fundamento dicho, resuelve los conflictos sin acudir a autoridad extrañas y ejecuta sus propios actos (el llamado privilegio de la acción de oficio); y aparte de ello, si el particular interesado quiere cuestionar lo actuado por la Administración, debe presentarse a la autoridad judicial como demandante, correspondiéndole la carga de probar la invalidez de dicha actuación; y, aún más, previamente a dicha impugnación jurisdiccional, el afectado con el acto debe recurrir ante ella misma (la llamada regla de la decisión previa) para que considere los motivos en los que funda el particular su inconformidad; lo cual, nuevamente, constituye otro privilegio. Con gran tino se ha denominado, por ello, como el "más formidable privilegio posicional de la Administración en sus relaciones con los administrados" (408), este de la "Autotutela Administrativa" y

(407) García de Enterría Eduardo y Fernández Rodríguez Tomás-Ramón; Curso... etc., ob., cit. pág. 337.

(408) Idem anterior, pág. 340.

otros privilegios y potestades congruentes con ella y que se engarzan - con la misma para formar un todo, un sistema unitario, un "derecho de desigualdad por superioridad de la Administración Pública", en palabras del profesor Ortiz Ortiz.

Lo expresado hasta aquí, quizá resulte extraño para el poco entendido, si no nos referimos a los requisitos a los cuales debe sujetarse el acto administrativo en el cual la actividad de la Administración se concreta.

Dichos requisitos tienen, en palabras de Enrico Guicciardi, "diferente relevancia y diferente función: por tanto la correspondencia a ellos - determina diversos estados o modos de ser del acto administrativo..." (409), hablándose, así, de existencia, validez y de eficacia del citado acto.

La existencia es una expresión de la presencia en el acto de ciertos requisitos que deben concurrir, llamados esenciales, en ausencia de los cuales --de uno sólo de ellos-- el acto es nulo. "Para el acto administrativo, los requisitos esenciales son tres: la proveniencia de la Administración Pública (requisito subjetivo), la exigibilidad, esto es la aptitud material para producir efectos (requisito objetivo) y el perfeccionamiento, esto es el cumplimiento del íntegro procedimiento de su formación (requisito formal) (410).

(409) Guicciardi, Enrico; La Giustizia Amministrativa; Tercera Edición; ob., cit., pág. 17.

(410) Idem anterior.

"En línea general, puede decirse que es requisito para la validez del - acto la ausencia de vicios en sus elementos esenciales, y por ende la conformidad de él a las normas, jurídicas y no jurídicas, que regulan - la acción administrativa en relación al fin, que le es propio, de la sa tisfacción del interés público".

"El acto administrativo existente es, por otra parte, eficaz cuando, - cumplido el procedimiento para su emanación y, donde se trate de un ac- to recepticio, para su comunicación a los interesados, él es idóneo para producir los efectos jurídicos que le son propios..." (411)

Obviamente de nada valdría la autotutela de la Administración de sus - propios derechos e intereses legítimos, si no están dotados sus actos - -en los cuales su actividad se concreta-- de ciertos caracteres. Así de qué serviría si la Administración en ejercicio de la función de auto tutelar que tiene, dicta un acto y el mismo no obliga a su cumplimiento o si tiene que acudir a otras autoridades para que lo hagan cumplir?. La eficacia viene a resolver el punto. Un acto jurídicamente eficaz obliga a su cumplimiento en forma inmediata --lógicamente, una vez comuni- cado debidamente--, que se llama en doctrina la ejecutividad, que es - común a todos los actos administrativos. (412) Mientras que la ejecuto

(411) Idem anterior, pág. 18.

(412) Puede parecer excesiva esta exposición relacionada con cuestiones elementales --y por ello básicas en la construcción ulterior de todo el conjunto de privilegios y potestades de los que están investida la Administración-- pero en nuestro país, no obstante el gran esfuerzo que han hecho los administrativistas costarricenses --y quizá con mayor tesón y repercusión los profesores Eduardo Ortiz Ortiz y Gonzalo Retana Sandí--, aún no ha permeado ciertas cuestiones capitales del Derecho - Administrativo o, quizá, el círculo al cual han llegado es realmente muy reducido.

riedad (413) no es característica propia de todos los actos, sino única mente de aquellos que requieren de una acción por parte de las autorida des administrativas, ya que el particular obligado a su cumplimiento, - voluntariamente no observa la conducta positiva o negativa a que el ac - to se refiere. Lógicamente la ejecutoriedad presupone la ejecutividad; nota última, según expresamos, es común a todos los actos administrati - vos; pero, también, según de la clase de acto de que se trate, un acto - puede ser ejecutivo y ejecutorio al mismo tiempo. La ejecutividad alu - de a la eficacia y la ejecutoriedad a su cumplimiento mediante una ac - ción que potencialmente puede ejercitarse en caso de renuencia a que el particular haga o deje de hacer-- del destinatario del acto (414).

Creemos que todos los requisitos del acto vistos -existencia, validez y eficacia-- apuntan hacia el último de éstos, vale decir, hacia su e-

(413) Distinciones en las cuales no queremos entrar, porque alargarían excesivamente esta exposición y porque nos alejarían del tema - central mucho, al que queremos siempre apuntar con estas ideas genera - les, pero necesarias, en nuestra opinión para entender mejor el remate - del tratamiento del tema del privilegio del "Solve et Repete". Sobre la citada distinción puede verse, cuya exposición hemos encontrado muy cla - ra y simple a Garrido Falla, Fernando; Tratado de Derecho Administrativo; I; Madrid; 1961; pág. 483; Instituto de Estudios Políticos.

(414) Refiriéndose a esta distinción, o mejor, al concepto de "ejecuti - vidad" y de "ejecutoriedad" de cuyo contraste podemos derivar - su diferencia fundamental, el Profesor Aldo Sandulli de la Universidad - de Roma y ex-presidente de la Corte Constitucional de Italia nos dice: "...las resoluciones administrativas (no importa si válidas o no), aun - que eficaces, son siempre ejecutivas (y esto es, pueden recibir sin duda ejecución y deben ser cumplidas por quien corresponda)". Y con relación a la ejecutoriedad lo siguiente: "La ejecutividad comporta, para buena parte de las resoluciones cuya ejecución no puede tener realización cuan - do no concurre cualquier participación del sujeto pasivo (órdenes, reso - luciones que operan transferencias coactivas en propiedad o en uso, im - posiciones (de prestación etc.), la ejecutoriedad, que es una manifesta - ción del poder de autotutela de la Administración Pública". (Manual de Derecho Administrativo... etc., ob. cit., pág. 355).

ficacia; que es la materialización o concreción de la actuación de la Administración en la consecución de sus fines. Claro está, se encuentran unos a otros encadenados y uno constituye la condición del otro. Pero temporalmente, la eficacia requiere de la existencia en forma inmediata para que surta efectos, ya que el problema de la validez en el supuesto de que el acto administrativo adolezca de algún defecto que lo vicie de nulidad o de anulabilidad-- es un aspecto a discutirse o a resolverse a posteriori, ya sea por iniciativa del particular o de la propia Administración actora del mismo. Lo que queremos expresar es que "el acto es susceptible de producir efectos tan pronto tienen existencia, cualesquiera que sean los vicios de que adolezca...", bastando que "el acto administrativo se exteriorice o materialice para que la Ley lo dote de eficacia jurídica"; (415) precisando que es entendido que dicha existencia para que surta efectos debe exteriorizarse, hacerse del conocimiento por los cauces correspondientes al interesado o destinatario del acto.

Y por qué este privilegio de la ejecutividad? Y cómo así que un sujeto de Derecho --uno solo de la relación jurídica-- resuelve los conflictos o se adelanta a ellos "motu proprio" y desde que dicta el respectivo acto que lo viene a resolver --existencia-- y lo comunica, obliga --por el solo hecho de emanar de él-- a su inexorable cumplimiento al destinatario?. Pero, como así que aun cuando adolezca del vicio el acto --materialización de su actividad-- surte efectos plenos, y de -

(415) Albiñana García-Quintana, César; Comportamiento Dilatorios de la Gestión Tributaria; Revista de Hacienda Pública Española; Nº16; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; pág. 124.

biendo, incluso, el afectado tener que iniciar una acción de impugnación contra el mismo, que por regla general no suspende la eficacia? Lo anterior nos revela, más claramente, ese "formidable privilegio posicional de la Administración" del cual nos hablan los profesores españoles García de Enterría y Fernández Rodríguez y de que, efectivamente, nos encontramos frente a un "derecho de desigualdad por superioridad de la Administración Pública", según las palabras del profesor costarricense Ortiz Ortiz.

Pero esta posición desigual en qué principios se informa y que fundamento ético-jurídico le sirve de asidero?

Comencemos por la última de las preguntas planteadas. Por la referente a cual sea el fundamento ético-jurídico del conjunto de potestades y privilegios de la Administración con los que el Ordenamiento Jurídico dota a aquélla en su actividad (416) Privilegios y potestades que son la forma usual, normal --y como decíamos anteriormente-- porque constituyen

(416) Hemos adrede hecho alusión a los dos términos de "potestades" y "privilegios", conscientes de que una equiparación de ambos involucrables en el concepto de "privilegio", podría conducir al error señalado por el profesor Ortiz en su estudio, tantas veces citado, de "Los privilegios de la Administración Pública", cuando expresa, refiriéndose a que las doctrinas francesas y Latinoamericanas aceptan como privilegio la potestad de acción unilateral y cristalizada en el acto administrativo, en el sentido de que la Administración se anticipa a la solución de un conflicto --ya sea éste actual o potencial-- entre ella y el particular --o más precisamente con otro sujeto de derecho, ya que el destinatario del acto bien puede ser otro ente público-- y de esta forma se anticipa (de ahí la expresión de "prealable" utilizada por la doctrina francesa) a la acción del juez, lo cual a su juicio es erróneo, ya que equiparar "potestad" a "privilegios" "conduciría a reputar igualmente el resto de las potestades administrativas en todas sus formas y el Derecho Administrativo se convertiría (así) pura y simplemente en una teoría de los privilegios de la Administración Pública". (ob. cit., pág. 8, nota 2).

el ámbito obligado de su actuación. El fundamento, sin más, se encuentra en el fin que persigue la Administración con sus actos. Siendo público el ente, público ha de ser el fin. Y es en esta esfera dentro de la cual puede actuar utilizando esos privilegios y potestades que el Ordenamiento le reconoce en línea de principio(417). Quién podría pensar en que la Administración en su continuo actuar se esté sometiendo previamente a la autoridad judicial, para que ésta controle su conformidad con el Derecho, todos sus actos emanados con base en la potestad que tiene de dictar actos administrativos --o simplemente llamada potestad administrativa--, si la vida misma de su actividad se realiza a través de actos(418). No se concibe que la Administración someta,

(417) Refiriéndose, específicamente, al principio de ejecutoriedad cuyas conclusiones son extendibles al régimen de potestades y privilegios de la Administración, Guicciardi nos dice: "De este privilegio, no obstante, la Administración goza sólo en cuanto se trate de la realización de pretensiones contenidas en actos administrativos, y no, así mismo, en actos jurídicos privados. Aunque en el ámbito de las relaciones jurídicas públicas se ha, empero, a menudo dudado de la ejecutoriedad de las pretensiones de la Administración cuando, a la vez, la contra parte sea un ente público: parece, no obstante, que la duda no se justifica, no solo cuando se trate de pretensiones de estos últimos frente al Estado. Si, en efecto, se considera que la justificación del principio de la ejecutoriedad de las pretensiones administrativas esté en la necesidad de no retardar la satisfacción del interés público puesto al cuidado del ente público, de lo cual el acto se trata, no se debe olvidar que de frente a tal acto todo otro sujeto, sea él otro ente público, inclusive, se encuentra en la condición de sujeto pasivo de la acción administrativa..." (Guicciardi, Enrico; La Giustizia Amministrativa; etc., ob. cit. págs. 316-317).

(418) Se entiende por potestad administrativa, o de dictar actos administrativos, la potestad de "adoptar manifestaciones unilaterales de voluntad dirigidas a la esfera jurídica de otro sujeto, con inmediato efecto sobre la misma, sin o contra la voluntad de aquél, imponiéndole obligaciones y suprimiéndole derechos o, eventualmente, otorgándole derechos y liberándole de obligaciones. El acto administrativo, unilateral y ejecutorio, no es necesariamente desfavorable al particular o destinatario, que también puede ser otro sujeto público". (Ortiz Ortiz, Eduardo; Los Privilegios de la... etc., ob. cit., págs. 19-10).

como el particular, al Juez un acto suyo que reafirma una situación preexistente amenazada con ser alterada, o que crea o modifica una situación que está surtiendo todos sus efectos; porque tal actitud constituye, en base a la respectiva postestad, la forma normal y usual de actuación, ya que la gestión de los asuntos públicos y los servicios de igual naturaleza, requieren expeditividad y eficacia por el fin al cual sirven y al que siempre se encontrarán subordinados.

El principio de legalidad, según el cual se presume válidos --por estar ajustados a Derecho-- los actos dictados por la Administración en uso de la potestad de la que está investida para dictarlos, constituye el presupuesto de la ejecutoriedad. El derecho no necesita que se declare; él está declarado --por la presunción de encontrarse ajustado al Ordenamiento o presunción de legalidad-- desde el momento en que la Administración en uso de la potestad para emanarlos, ha actuado(419).

(419) "...el principio de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, que determina que, como regla, los actos administrativos se tengan por válidos y productores de su natural eficacia jurídica, en tanto un interesado no demuestre su validez ante la jurisdicción u órgano competente. Se trata de una presunción iuris tantum, que admite prueba en contrario, pero la prueba corre a cargo del particular que ha de utilizar en tiempo y forma los recursos procedentes". "Su puesta la legitimidad del acto administrativo, la eficacia jurídica de éste se despliega plenamente, manifestándose en una serie de consecuencias (alguna de las cuales ha venido a predicarse como nota esencial e insoslayable del acto administrativo objetivamente considerado), cuales son: 1º la ejecutividad de los actos administrativos. 2º la acción de oficio o posibilidad de ejecución forzosa en manos de la Administración". (Garrido Falla, Fernando; Tratado de Derecho Administrativo; Volumen I; Parte General; Quinta Edición; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1970; pág. 532. En igual sentido, mismo autor, "La Eficacia de los Actos Administrativos en la Nueva Ley de Procedimiento Administrativo: Instituto de Estudios Políticos; Revista de Administración Pública N° 26; mayo-agosto de 1958; Madrid; págs. 207 y siguientes). En términos similares, siguiendo al profesor Garrido Falla, se expresa De Mendizábal, Rafael en "Significado Actual, etc., ob. cit. págs. 149-150. Referido a la materia tributaria "el artículo 8º complementado por el 126-1) del mismo cuerpo legal (La Ley General Tributaria), establece la presunción

Igualmente, en línea de principio --y lo contrario únicamente se da cuando el Ordenamiento expresamente cancela la respectiva potestad--, no necesita la Administración acudir al Juez para que lo autorice a ejecutar lo resuelto; ello no hace falta porque, siendo el acto eficaz y legal-- al menos como presunción iuris tantum-- y debiendo respeto su destinatario a lo resuelto, está legitimada la Administración --nuevamente: por el fin que persigue y la expeditividad que debe caracterizar su actuación-- para ejecutarlo por sus propios medios.

De lo anterior concluimos: a) Según la autotutela, la Administración no requiere acudir al Juez para que dirima sus conflictos con los demás sujetos de derecho; no para que controle la legalidad previa de sus actos mediante los cuales crea, modifica o extingue situaciones jurídicas; b) Los Actos administrativos, dictados por la Administración en uso de la potestad respectiva, son ejecutivos y ejecutorios, por cuanto parti-

de legitimidad de los actos de liquidación tributaria con su correlativa ejecutividad. El precepto en primer lugar citado previene que "los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción - de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes". Y el artículo 126-1), asimismo citado, dispone: "Toda liquidación reglamentariamente notificada al sujeto pasivo constituye a éste en la obligación de satisfacer la deuda tributaria... etc.". (Albifana García Quintana, César; Comportamiento Dilatorios... etc., ob. cit., pág. 125-126). El Código Tributario costarricense (que se equipara en líneas generales, y en su significado, a la Ley General Tributaria española) no contiene - un artículo similar al indicado; regulando directamente los recursos que corresponden contra ciertos actos de la Administración Tributaria; creemos que técnicamente nuestro Código, como afirmación general, adolece de una gran falta de tecnicismo jurídico-administrativo, como instrumento que tutela los derechos de los administrados; a ello nos hemos referido en otros apartados de este estudio, y más específicamente cuando aludi - mos a la regla de la decisión previa y a regulación plena y adecuada del procedimiento.

cipan de la presunción de la legalidad. destruible únicamente por la autoridad judicial a posteriori, con ocasión del juicio impugnatorio - que ha de incoar y proseguir la parte interesada, si afectivamente se declarara que es contraria al Derecho; es decir, que es inválido por contener un defecto que vicia su existencia; y c) Que siendo eficaz el acto - administrativo, conserva este carácter en tanto una sentencia judicial - firme --u otro acto administrativo posterior dictado en alzada por vía de recurso o de oficio-- no declare que es inválido; de lo cual se deriva el principio general de la no suspensibilidad de los efectos del - acto, salvo que así se disponga --por vía excepcional-- por la autoridad administrativa competente o por el Juez actuando en vía cautelar.

5.3.4.2. El "Solve et Repete" como consecuencia de la presunción de legitimidad y del principio de ejecutividad de los actos administrativos

Se sostuvo en el pasado (420) por parte de la doctrina científica, que el privilegio del "Solve et Repete", o del "Previo Pago", encontraba su fundamento en la presunción de legitimidad y en el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos.

Así, Renato Alessi expresaba que al prevalecer el interés colectivo so-

(420) Y no he encontrado en la amplia bibliografía que he consultado en lengua española y la referente a destacados tratadistas italianos contemporáneos, alguno -uno solo siquiera- que encuentre el - fundamento del "Solve et Repete" en la presunción de legitimidad y en el principio de ejecutoriedad. Aunque, como veremos, algunos no son tan contundentes y no admiten expresamente que dicho fundamento existe, pero dejan entrever que en defecto de dichos principios podría justificarse, con lo cual crean un nexo de subsidiaridad.

bre el individual, genera una posición de supremacía de la Administración que la habilita para imponer su voluntad sobre la de los particulares; y que una de las manifestaciones de la ejecutoriedad de los actos --basado en el principio de "Autotutela Administrativa" es la del "Solve et Repete"; este requisito, así explicado, constituye una consecuencia del principio de ejecutoriedad por ser una manifestación de él(421).

Por su parte Mortara sostiene, igualmente, que el "Solve et Repete" dimana de los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo; según este autor italiano "no se trataría de una norma de ex-

(421) De Mendizábal Allende, Rafael; "Significado Actual...etc., ob cit., págs. 150-151. Refiere este autor como partidarios de encontrar el fundamento del "Solve et Repete" en el principio de ejecutoriedad o en la presunción de legitimidad --por vía de ejemplo-- a otros autores italianos: Borsi, Mortara y Pugliese; amén de a Alessi citado y cuya opinión ha sido extraída de su obra: "Sistema Istituzionale del Diritto-Administrativo Italiano; Milán; 1958; págs. 208-209. Por su parte, José María Martín Oviedo, comentando el pretendido fundamento del "Solve et Repete", ha dicho que desde "el punto de vista, con preferencia del Derecho material administrativo" él "podría verse, o bien en una presunción (genérica) de legitimidad de los actos administrativos, o bien, más concretamente en el principio de ejecutividad de dichos actos" (En "La Decadencia de la Regla... etc., ob. cit., pág. 152). Asimismo alude a la justificación que otros han encontrado el requisito en la "presunción de legalidad de los actos administrativos y del carácter ejecutorio de los mismos", Peña Hernando, Edesio ("El Alcalde del Principio "Solve et Repete"... etc., ob. cit., págs. 221-222). Pietro Virga refiriéndose al pretendido fundamento del requisito del "Solve et Repete", nos cuenta lo que acontece en Italia en estos términos: "Bajo el imperio del artículo 6 de la Ley sobre el Contencioso Administrativo era vivamente debatido si el "Solve et Repete" constituyese una concreta aplicación del principio general de la ejecutoriedad de los actos administrativos en el campo tributario o bien un "ulterior medio" de satisfacción de la pretensión tributaria, diferente de la ejecutoriedad..." (La Tutela Giurisdizionale nei Confronti della Pubblica Amministrazione; Giuffrè; Milán; 1971; pág. 102, nota 3 puesta al pie de la citada página). También se alude al fundamento del "Solve et Repete" en la "presunción de legitimidad de la actividad de la Administración o bien de la ejecutoriedad de los actos administrativos...", en la obra dirigida por el profesor Sáinz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero, a cargo del Seminario de Derecho Financiero; Tomo I; ob. cit., pág. 1227.

cepción en favor del Fisco, que invierte principios procesales al establecer la ejecución antes que la decisión, sino de una consecuencia normal de la actividad de la Administración, que constituye un complemento lógico de las limitaciones al ejercicio del poder jurisdiccional sobre los actos de aquélla (422).

Para De Mendizábal Allende el "Solve et repete" no se basa en los principios de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo; estimando, respecto a la presunción de legitimidad, que ella constituye "su -
perímetro o fundamento negativo, puesto que resultaría inconcebible e i
nicio exigir el previo pago de la cantidad controvertida si no partiera
de tal apariencia de legalidad(423). Si bien estamos de acuerdo con es
ta conclusión, nosotros le haríamos la siguiente acotación. Claro está
dentro de lo que debe ser -vínculo moral-- sería "inicio" e "incon-
cebible", que se procediera a exigir el previo pago --como requisito
habilitante de la acción-- si no tuviera el respectivo acto una aparien
cia de legalidad. Pero es que por definición los actos administrativos
dictados por autoridad competente se presumen legales --legítimos por
haber ajustado su procedimiento de formación al derecho-- y ello es una

(422) Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel; Derecho Financiero... etc., Ob. cit., pág. 780. Manifiesta este autor que la opinión de Mortara es compartida, igualmente, por los siguientes autores italianos: Bodda, Vitta, Orlando, Borsi y D'Alessio. Asimismo expresa que Ingrosso inicialmente fundamentó el requisito del previo pago en el principio de ejecutoriedad, pero en su segunda obra, precisó que el principio citado se basa en la presunción de legitimidad y que la función del "Solve et Repete" - "no es reforzar esa ejecutoriedad ni agregarle un elemento nuevo, sino - la forma natural en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva del - rol y del acto de intimidación". (Idem, pág. 781-782).

(423) Significado Actual... etc., ob. cit., págs. 151-152.

legalidad en sí; y se dice de todos los actos administrativos, incluso de aquellos que, finalmente, han sido declarados nulos por estar viciados de algún defecto; y respecto a ellos se ha ejercitado, no obstante, la acción de exigir el previo pago a la interposición del recurso. Bien sabemos que en Derecho respecto a un punto en discusión surgen tesis de la más variada índole; y a veces la labor de interpretación nos lleva a enfrentarnos a posiciones igualmente respetables --por lo racionales-- que de forma absoluta nos llevan a rechazar un planteamiento tan subjetivo como el de que aquellos que "aparentemente" es ilegal, resulta inicuo y es inconcebible que respecto a él se exija el previo pago. Los matices son tan variados: los hay desde los actos manifiestamente ilegales hasta aquellos en los que su colisión con el Ordenamiento se llega a descubrir después de un pormenorizado estudio y con base en las más variadas tesis jurídicas.

En síntesis: no es que los actos administrativos nos "parezcan" legales o ajustados al Ordenamiento Jurídico para que proceda --en caso de prescribirse así por el mismo-- la exigencia del previo pago. La presunción de legalidad de los actos es iuris tantum, como quedó expuesto en páginas atrás; y como tal es destructible cuando se pruebe --y se acoja la tesis por la autoridad llamada a juzgar-- que el correspondiente acto que en línea de principio se presume legítimo, finalmente, era ilegal. Por eso no apreciamos qué se quiere decir con eso de "inicuo" o "inconcebible". Si el acto es ilegal a juicio de la Administración, pues ésta lo revocará o anulará por los procedimientos especiales de revisión, que procedan según la gravedad del defecto y las implicaciones

que tenga con relación a los derechos subjetivos que altere. Si el acto la Administración lo emite y reitera su legalidad --no sólo en sí se presumía su legalidad, sino que, además, la Administración se pronuncía considerándolo legal-- el previo pago es procedente y lo de "inicuo" e "inconcebible" no lo observamos. Si a quien "parece" legal el acto es el particular, es algo que debe discutirse y el acto no será anulado hasta tanto no venga una resolución que así lo establezca; y no vemos que por el criterio que una de las partes de la relación (el interesado) tenga respecto al acto, sea inicuo que la Administración exija el previo pago, si precisamente lo que se discutirá es el extremo - que el particular estima ilegal. Unicamente veríamos sentido de que la exigencia del "Solve et Repete" sea "inicua" e "inconcebible" en un caso de desviación de poder; pero aún así, hasta tanto no sea declarada, el acto administrativo dictado incurriendo en dicho vicio, se presume, igualmente, legítimo (424).

Con palabras más, con palabras menos, la totalidad de los autores que hemos consultado --y que estimamos tienen un sitio relevante, profesionalmente, en sus respectivos países-- se pronuncian por la negativa de ver en los principios de ejecutoriedad y legitimidad de los actos administr

(424) De Mendizábal Allende, igualmente, cita, entre otros, a Giannini de Italia y a Jarach de Argentina, quienes opinan que la exigencia del previo pago nada tiene que ver con la ejecutividad del acto administrativo, sino que la misma se reduce al efecto que produce que - "constituye el contenido específico de la regla...", sea que la pretensión contencioso administrativa "no deba ser siquiera examinada por el juez sin el previo pago". (Significado Actual... etc., ob. cit., pág. 152). Perulles --igualmente citado por De Mendizábal-- estima que "La necesidad del previo pago es independiente de la fuerza ejecutiva - del acto de determinación del impuesto". (idem, pág. 152).

trativos el fundamento del "Solve et Repete". Resumamos algunas opiniones vertidas en el sentido dicho.

José María Martín Oviedo, en cita que hace de Garrido Falla y de De Mendizábal, rechaza la posibilidad del fundamento aludido. Respecto al primero alude, que el principio de ejecutividad lo que postula es simplemente la no suspensión de los efectos del acto que ha liquidado el crédito fiscal, aun cuando el interesado hubiere recurrido contra él. Y con De Mendizábal, asevera que la presunción de legitimidad constituye el límite o perímetro del "Solve et Repete", porque resultaría inicuo e inconcebible que se exija el pago si no se parte de la apariencia de legalidad; extremo este último que ameritó un comentario de nuestra parte. Cita también, el mencionado autor, un dictamen del Consejo de Estado (el número 33.097 de 29 de octubre de 1964) en el que se "rechaza, de pasada, la supuesta "relación entre el requisito del previo pago y el principio de la ejecutividad de los actos administrativos", por entender que esa relación es puramente formal y accidental; es decir, que establecida la regla del solve et repete, puede verse en ella, aparte de más inmediatas razones pragmáticas, una cierta consecuencia del principio de ejecutividad, pero sin que éste exija necesariamente para su efectividad el cumplimiento de dicha regla". Y el razonamiento del Consejo de Estado en apoyo a esta afirmación es la de que "regla y principio ("Solve et Repete" y "Ejecutividad") contemplan momentos muy diferentes en el transcurso del procedimiento; en tanto que éste mira el indetenible cumplimiento de los actos administrativos por la presunción de legalidad que les asiste, aquella se limita a asegurar el cobro de los créditos a favor del

Estado, imponiendo la carga del previo abono al administrado que preten
de recurrir..." (425)

El profesor González Pérez, manifiesta que está muy bien que los actos que emanen de la Administración Tributaria --como los de cualquier o -tro órgano administrativo-- gocen del privilegio de la decisión ejecu
tiva y de la acción de oficio; y que los mismos se presuman legítimos a los efectos de utilizar "todos los poderosos aparatos coactivos de que dispone la Administración para llevarlos a puro y debido efecto". - Más expresa que una cosa muy distinta, a lo expresado, es que el cumpli
miento del acto constituye un "requisito esencial" para que los tribu
nales puedan examinar el recurso que contra el mismo pretende interpo -
ner el interesado. Concluyendo que si la ejecutoriedad responde a uno de los principios esenciales del régimen administrativo, el "Solve et-
Repete", "no responde a nada".(426)

Rodríguez Vázquez de Prada, por su parte, en un artículo recientemente-
publicado en la Revista de Administración Pública, se pronuncia clara -
mente de que se trata de "dos cosas totalmente distintas" e introduce
un aspecto interesante digno de considerar. Expresa que ya sea un pe -
ríodo voluntario o ejecutivo para realizar el pago, si el sujeto pasivo
u obligado desea o intenta impugnar al acto debe "pagar previamente pa
ra que su reclamación se admita a trámite"; y si existe tal posibilidad
de que, aun en período voluntario de cumplimiento de la obligación, de-

(425) Martín Oviedo, José María; La Decadencia.. etc., ob. cit. págs.
154-155 y 166-167.

(426) González Pérez, Jesús; Hacienda y Proceso; ob. cit., pág. 642!

teria tributaria se efectúa a través de los mecanismos recaudatorios - con los que cuenta la Administración; estos van desde la utilización de la persuasión para que el contribuyente pague "voluntariamente", hasta la coacción traducida en el cobro por la vía de hecho (procedimiento de apremio); la culminación del procedimiento recaudatorio cesa cuando el dinero ha ingresado a las arcas de la Administración. Pues bien: a través de la regla "Solve et Repete" la Administración logra el mismo objetivo de llevar, a que se refiere el acto de liquidación tributaria, a las citadas arcas; pero utilizando una coacción diferente: la de negarle al contribuyente la posibilidad de defensa si no cumple. Y en tal sentido constituye dicho requisito o privilegio una superposición de un privilegio a un principio, totalmente injustificado y al precio elevadísimo de erigirse la Administración, por esa vía, en propiciadora de la indefensión de los particulares a los que les ha asegurado y prometido --según las leyes fundamentales de cada país-- acceso a la justicia, y transformándose por ese conducto, a la vez, en instituciones estériles cuando es precisamente, todo lo contrario, lo que debe hacer. En consecuencia la similitud que encontramos --con las aclaraciones hechas-- son en cuanto a que a través de la instrumentalización de ambos --la ejecutoriedad y el "solve et Repete"-- la Administración traduce en dinero los actos que contienen una prestación pecuniaria a cumplir por parte de un sujeto.

Pero creemos, como los profesores García de Enterría y Fernández Rodríguez, que dichos privilegios son verdaderas manifestaciones de una "autotutela en segunda potencia", ya que "no se trata de una aplicación -

ba "pagar para repetir" ello pone en evidencia que aun cuando el acto administrativo --que por definición es ejecutivo-- obliga al particular a pagar una suma de dinero, si aquél goza de un plazo para cumplir, nos encontramos en el período voluntario de cumplimiento de la respectiva obligación; es decir, el acto administrativo aún no puede ejecutoriarse y no obstante ello, si se quisiese recurrir contra el respectivo acto, habría que pagar previamente. No se pueden en lazar "dos instituciones que persiguen fines tan distintos", porque el procedimiento de apremio tiene como finalidad hacer efectivo el crédito fiscal, mientras que el "Solve et Repete" -disfrazado con un fin de procurar ingresos a la Administración-- tiende a obstaculizar la acción del particular que quiere defenderse contra un acto que estima injusto. (427).

Quizá, hilando muy delgado, se le podría encontrar alguna relación al principio de ejecutoriedad del acto y al requisito o privilegio del "Solve et Repete". Dejando claramente sentado que en modo alguno tiene derivación o se asienta en las razones que explican el otro o en sus características propias. Partiendo de la premisa de que son dos cosas enteramente distintas. Pero en qué aspecto encontramos similitud entre el mencionado privilegio y el citado principio?. Veámoslo seguidamente.

La Administración con base en la ejecutoriedad de los actos procede, - por los medios legales a su alcance a exigir su cumplimiento, que en ma

(427) Rodríguez Vázquez de Prada, Valentín; La interpretación jurisprudencial del "Solve et Repete" y la Ley 10/1973, de 17 de marzo, de revisión de la Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; Revista de Administración Pública N°75; setiembre-diciembre de 1974; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.

(el "Solve et Repete") de la autotutela primaria sobre el acto declarativo del crédito en favor de la Administración, pues este principio se limita a permitir la ejecución forzosa del crédito sobre el deudor que no cumple y a no dar efecto suspensivo de esta ejecución a la correspondiente impugnación..."; y muy por el contrario dicho privilegio del - previo pago constituye "un reforzamiento de ese plano de autotutela con otra nueva, en virtud de la cual se condiciona la admisión de un recurso dirigido contra el acto declarativo del crédito a la efectiva satisfacción de éste, total o parcialmente". (428) Reforzamiento, a nuestro juicio, totalmente indebido si se tiene en cuenta que ya la Administración, con apoyo en el principio de ejecutoriedad de los actos, puede ver satisfechos los créditos fiscales insolutos, sin crear un privilegio fácil, cómodo. No cabe la menor duda, por ello, que el privilegio en mención y el principio citado son cosas enteramente diferentes y que, además, el segundo no sirve de fundamento al primero. (429)

(428) Curso de Derecho Administrativo...etc., ob. cit., págs. 344-345.

(429) En términos similares --pero iguales en esencia- se pronuncia el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid, cuyo director es el Prof. Sáinz de Bujanda (ob. cit. pág. 1227). Por su parte el profesor Garrido Falla, expresa: "A nuestro juicio es erróneo considerar esta regla como exigencia próxima o remota del principio de ejecutividad". Poniendo de relieve esa duplicación que se da --o autotutela en segunda potencia --cuando dice: "Lo que el último postula (el principio de ejecutividad) es sencillamente la no suspensión del acto administrativo que liquide el crédito ni, por tanto, la suspensión del oportuno procedimiento de apremio que se iniciase para hacerlo efectivo, aunque el particular utilice los recursos procedentes. Añadir a esto la necesidad del previo pago únicamente puede interpretarse como una regla de carácter procedimental o procesal que limita la posibilidad de recurrir, significando un injustificado privilegio administrativo". (Tratado de Derecho Administrativo; ob. cit., páginas 541-542).

En otra parte del presente estudio (ver nota 412), nos referimos a lo que acontece en Costa Rica respecto a la ejecutoriedad del acto en materia tributaria. Creemos que en esta sede debemos detenernos con una mayor atención respecto a lo tratado, apenas, tangencialmente, porque tiene importancia fundamental con relación a la exposición precedente y a algunas conclusiones que hemos venido sacando, principalmente con apoyo en la doctrina, legislación y jurisprudencial española; y, excepcionalmente, con referencia a las experiencias de Italia.

Haremos una breve referencia, y algunas consideraciones atinentes, en aquellos aspectos que son distintos y que por tal razón las conclusiones obtenidas en otras experiencias, han de tamizarse por las variables a las que hacemos alusión de inmediato.

El Código Tributario de Costa Rica (430), establece en el párrafo segundo del artículo 160 --que regula lo referente a los "Créditos insolutos y emisión de certificaciones"-- lo siguiente: "No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y recargos que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución y, en tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria". (431)

(430) Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) Ley Nº4755 de 3 de mayo de 1971, citado.

(431) Existen --de acuerdo con el Código Tributario-- dos formas de determinar la obligación Tributaria. Una por el propio contribuyente con base en las declaraciones juradas y la otra de oficio por parte de la Administración Tributaria, con apoyo en las citadas declaraciones --cuando las mismas son falsas o incompletas-- o en defecto de ellas, cuando el contribuyente no las hubiere presentado (nos estamos -

De tal forma tal que los actos dictados por la Administración Tributaria --incluso aquellos en su más alto nivel: del director o jerarca-- no participan del carácter de ejecutoriedad; vale decir, no puede ser

refiriendo, particularmente, a aquellos tributos para cuya liquidación se utilizan formularios puestos a disposición de los contribuyentes y responsables por parte de la Administración Tributaria). Pues bien, --cuando la citada Administración determina de oficio la obligación tributaria, en cuanto a su cuantía y existencia, inicia el procedimiento con una vista inicial (artículo 139) que consiste en un traslado que se le hace al contribuyente en el que se hacen de su conocimiento los cargos u observaciones que se le formulen y, en su caso las infracciones que --se estime ha cometido. Dentro de un plazo el interesado puede reclamar por escrito las observaciones a cargos hechos, así como alegar las defensas que tuviere con relación a las infracciones. Se dan treinta días para que formule el aludido reclamo, vencidos los cuales no puede recurrir posteriormente (extrañamente aun cuando formalmente no haya acto administrativo, a lo cual ya nos hemos referido, particularmente). Interpuesta la impugnación o vencido el plazo el Director de la Administración Tributaria procede a dictar resolución fundada que determine la obligación de que se trate o el avalúo respectivo, previa consulta del cuerpo especializado que lo asesora en estas materias. (artículo 140). (Insistimos nuevamente en la circunstancia de que hasta ese momento no existe el deber por parte de la Administración Tributaria de dictar una resolución formal --"fundada", como dice el Código-- y no obstante el simple traslado de observaciones y cargos hechos puede producir efectos definitivos por no haber contestado el contribuyente, el respectivo traslado informal hecho). Contra la resolución del citado Director los interesados pueden interponer recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo (artículo 147). pues bien --y aquí engarzamos con la exposición que hacemos-- los actos dictados por el Director de la Administración Tributaria-- y mucho menos la de las oficinas que formulan los informales traslados porque no tienen la condición de resoluciones o actos, aun cuando pueden derivarse consecuencias nefastas para el contribuyente si no lo contesta-- no son ejecutoriables por disposición expresa del artículo 160, párrafo segundo, transcrito en el cuerpo de la exposición y, únicamente, lo serán hasta que recaiga una resolución por parte del Tribunal Fiscal Administrativo (es decir, cuando se agote la vía administrativa) y en el caso de las multas cuando la autoridad judicial dicte una sentencia que sea ejecutoria (se refiere a tres tipos de multas (artículo 91, 101 y 103 del Código), a saber: casos de defraudación; incumplimiento de ciertos deberes formales; y el incumplimiento de determinados deberes formales por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria.

exigido su cumplimiento a los destinatarios de los mismos, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo (que conoce en apelación de dichos actos) no dicte resolución --que agota la vía administrativa-- o en el caso de las infracciones hasta tanto la autoridad judicial, en los casos en que ello procediere dependiendo del tipo de infracción de que se trata, no dicte una sentencia y que ésta adquiriera el carácter de ejecutoria, es decir, que sea firme.

De manera que la interposición de un recurso administrativo por parte del interesado o mientras el plazo para que sea interpuesto no haya venido, la eficacia del acto de liquidación tributaria se encuentra en suspenso. Adquiere plena fuerza el acto, con todos sus atributos, cuando se agota la vía administrativa.

También es digno de mencionar que de conformidad con el Código Tributario (432), entre otros casos, cuando se encuentre en peligro el crédito fiscal --"en vías de determinación" según reza el artículo 164 d) ibídem-- porque el obligado al pago pueda ausentarse, enajene u oculte bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito, la Oficina de Cobros (433), a solicitud de la autoridad correspondiente puede decretar medidas cautelares para poner a cubierto el crédito fis-

(432) Inspirado en el Modelo de Código Tributario para América Latina preparado por el Programa Conjunto Tributación DEA/BID en 1964 - por una comisión de expertos latinoamericanos.

(433) La oficina de Cobros, dependiente de la Dirección General de Hacienda, es una unidad administrativa encargada del cobro de los impuestos, tasas, contribuciones, derechos fiscales, rentas por arrendamientos de bienes del Poder Central, no sujetos a leyes especiales y de toda otra clase de créditos a favor de éste (art. 157 del Código Tributario).

cal, consistentes en el embargo de créditos del deudor y retención de sumas que deba percibir o el embargo de bienes en los registros públicos de la propiedad. Es la única excepción que existe a la regla de que los actos dictados por la Administración Tributaria, impugnados ante el Tribunal Fiscal Administrativo, y hasta que éste no resuelva, están en suspenso en cuanto a sus efectos; cuya justificación es obvia.

El inciso a) del mismo artículo 164 del Código Tributario confirma la regla de la suspensión de los efectos del acto al expresar que igualmente, procede decretar una medida cautelar: "Cuando transcurre el plazo señalado en el artículo 162 de este Código (es decir el que se le concede para que se cancele administrativamente, antes de instaurar la acción judicial para su cobro), si el deudor no ha cancelado totalmente el crédito fiscal, cuya certificación se hubiere emitido (434) con base en documentos emanados del mismo deudor o en resolución que agote la vía administrativa". (435).

A los fines de una mejor comprensión de las variables que han de tenerse en cuenta para enjuiciar más acertadamente el problema que plantea -

(434) Según el párrafo final del artículo 160 del Código Tributario, - las certificaciones emitidas por las oficinas competentes en las que consten créditos fiscales vencidos "tienen el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar la respectiva acción judicial y extra-judicial de cobro".

(435) Creemos omiso el citado Código Tributario, ya que no estableció como complemento a la suspensión de los efectos del acto, cuando se interpone un recurso administrativo contra él --o aún está en trámite el plazo para recurrirlo--, el supuesto de aquellos créditos que es tando liquidados y no encontrándose firmes en vía administrativa exis - tan los riesgos y peligros para el Fisco por los motivos que se indican en el artículo 160 d); por lo que es deseable --en aras de que se comba ta el fraude fiscal-- que se modifique contemplando la situación que de - jamos señalada.

mos, según la legislación costarricense, conviene, asimismo, referirnos al tema del cobro de los tributos, al que aludiremos, a la vez, en tema de recaudación en relación con el "Solve et Repete".

El tipo de autotutela agresiva o activa que "tiene por contenido una conducta positiva y por resultado una mutación en el actual estado de cosas, aunque actúe en protección de una situación previa". (436) --conocida por la doctrina española-- en virtud de la cual la Administración después de haber declarado su derecho --autotutela declarativa--, de donde deviene el carácter obligatorio del acto, "procede a ejecutar por sus propios medios --y, en su caso, contra la voluntad de los obligados-- lo que previamente ha declarado..."(437), en materia tributaria no existe en Costa Rica. Tibiamente se ha llegado a otorgar, según se vió en líneas atrás, potestades a la Administración para que en defensa de sus derechos tome ciertas medidas cautelares en casos calificados. como un paliativo a la suspensión de los efectos del acto producidos por la interposición de un recurso administrativo o el no haber transcurrido, aún, el plazo para recurrir. (438).

(436) García de Enterría, Eduardo; y Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón; Curso de Derecho Administrativo, ob. cit., págs. 337-338.

(437) Garrido Falla, Fernando; Tratado de Derecho...etc.ob. cit.pág.533.

(438) Recordamos la discusión que surgió en Costa Rica, cuando se pretendía establecer un procedimiento de apremio administrativo --rodeado, a nuestro juicio, de adecuadas garantías para el particular-- para que el Fisco pudiera cobrar las deudas por tributos exigibles. Se levantaron voces por doquier --incluyendo las de una comisión especial del Colegio de Abogados, que dictaminó con relación al proyecto de Código Tributario en cuya redacción tuvimos el honor de participar-- en contra de dicha iniciativa; al menos se pudo lograr que se admitiera que la Administración Tributaria requería de instrumentos para combatir el fraude fiscal y por ello se acordaron las normas referentes a las medidas cautelares, lo que realmente constituye un avance con relación al status anterior.

Así vimos que, según el Código Tributario de Costa Rica, mientras las certificaciones expedidas por las Oficinas encargadas de administrar - los respectivos créditos fiscales, constituyen título ejecutivo a los fines de que la Oficina de Cobros inicie la acción de cobro judicial o extrajudicial, en España, de conformidad con el artículo 129 de la Ley General Tributaria, dichas certificaciones de descubierto "acreditati
vas de deudas tributarias... serán título suficiente para iniciar la vía de apremio y tendrán la misma fuerza ejecutiva que la sentencia ju
dicial para proceder contra los bienes y derechos de los deudores"(439).

El cobro extrajudicial de los tributos en Costa Rica --con base en el Código Tributario-- se contrae a dos tipos de acción. Una consistente en el requerimiento que hace la oficina que administra o controla los - ingresos fiscales de que se trata-- tributos y otras rentas en favor - del Estado-- el contribuyente o deudor, mediante el cual le concede el plazo de quince días para que proceda a cancelar la suma adeudada; ello como trámite previo a la emisión de la certificación que constituirá ti
tulo ejecutivo y que remitirá a la Oficina de Cobros, si transcurrido di

(439) En armonía con este artículo --y el 102 de la Ley de Procedimiento
Administrativo, que dispone, con carácter general, que la Admi
nistración podrá proceder a la ejecución forzosa de los actos administr
ativos-- el Reglamento General de Recaudación aprobado por Decreto -
3154/1968, de 14 de noviembre, establece en su Libro Tercero lo referente
al "procedimiento de recaudación en vía de apremio", cuyo carácteres
de que es exclusivamente administrativo, siendo privativa de la Admin
istración la competencia para entender del mismo y resolver todas sus
incidencias, "sin que los Tribunales de cualquier grado y jurisdicción
puedan admitir demanda o pretensión alguna en esta materia" (artículo
93 ibídem), mediante el cual se ordena --previa providencia de apremio
dictada por los Tesoreros de Hacienda (artículo 95)-- la ejecución for
zosa que la lleva a cabo la Administración "sobre bienes y derechos del
deudor" (mismo artículo).

cho plazo la obligación continúa sin atenderse. Y la otra, la que realiza esta última Oficina --por medio de su propio cuerpo de abogados o de los Fiscales Específicos-- --nuevamente-- que se le hace, para que cancele, en el cual se le concede un plazo de ocho días para cumplir, excepto que se den los casos en los que procede las medidas cautelares a las que nos hemos referido en línea de principio, lo cual viene a constituir un efectivo medio de presionar al contribuyente para que cumpla. Pero una vez cumplida esta etapa, la Administración debe demandar al contribuyente moroso, mediante el trámite del juicio ejecutivo simple, debiendo obtener sentencia condenatoria de parte de la autoridad judicial --con la posibilidad de todos los recursos y excepciones del citado juicio-- y una vez obtenida la sentencia condenatoria proceder, por medio del Juez, al remate de los bienes embargados y satisfacción de la deuda.

Lo anterior pone en evidencia la diferencia fundamental que existe, en la materia tributaria en nuestro país, con relación a lo que acontece en España. Ello, indudablemente, viene a variar el enfoque que podemos tener respecto a los estudiados principios de la ejecutividad y ejecutoriedad del acto administrativo.

Pero en nada, a nuestro juicio, viene a variar las consideraciones que con relación al "Solve et Repete" se han hecho; y, principalmente, a las conclusiones que con relación a tan deleznable instituto hemos sacado. Como participamos del pensamiento --no de la antigua doctrina o de "algún rezagado autor actual" (440)-- dominante, de rechazo al o -

(440) Según las atinadas palabras de García de Enterría, Eduardo; y Fernández Rodríguez, Tomás-Ramón, expresadas en su Curso de... etc., ob. cit., pág. 344.

dioso privilegio -porque se yuxtapone a otros principios- y, particularmente, de la idea, ya superada, de justificar el requisito en estudio -- en el principio de ejecutividad de los actos administrativos y en la -- presunción de legitimidad, es que en forma alguna creemos que lo dicho -en contrario- sobre el "previo pago" se modifica por la circunstancia que en Costa Rica, los efectos del acto se suspendan con la interposición de un recurso en vía administrativa o porque la Administración no pueda, con sus propios medios, pasando al campo de los hechos, ejecutar sus actos para exigir su cumplimiento; ni tampoco viene a producirse variante alguna sobre las relaciones que hemos establecido entre el "Solvete et Repete" y los principios de ejecutividad y legitimidad de los actos por la sencilla razón de que, continuamos considerando, - que si nada tienen que ver dichos principios con el citado requisito, en absoluto influye -ni debilita la fuerza de los argumentos dados- - que en Costa Rica los actos administrativos no tengan de manera inmediata todas las notas caracterizantes que sí tienen los administrativos dictados al amparo del Ordenamiento Jurídico español. Unos y otros cumplen funciones y persiguen fines diferentes y en ello nos basamos - para estimar que las consideraciones externadas tienen pleno valor y - vigencia después de introducir las variables, que surgen de la legislación costarricense.

El "Solve et Repete" en España, como en Costa Rica, o en cualquier otro país, será siempre un presupuesto procesal para la interposición de la acción; un límite a la acción del particular afectado; un obstáculo, evidente, para el acceso a la justicia. Que a través de él, el Fisco perciba los dineros adeudados según las resoluciones en discusión;

y que por ese lado coincida con el objetivo que se alcanza con apoyo en la ejecutoriedad' en nada afecta y altera la afirmación hecha de que éste es una superposición -y no una derivación de él- del principio de la ejecutividad con apoyo en el cual la Administración puede exigir el pago y, eventualmente, efectivamente cobrar; por la vía de apremio en España y mediante el auxilio judicial en Costa Rica, previo decreto -en este último país- de las medidas cautelares de naturaleza administrativa competente. (441)

Muy recientemente el autor español Turpín Vargas, expresaba que, sin descartarse el fundamento de las críticas que se han hecho al "Solve et Repete" -"requisito debilitante del recurso contencioso", como él mismo lo reconoce- añadía lo siguiente: que dicho requisito es "impropio cuando la Administración Pública haciendo uso del principio de ejecutoriedad de los actos administrativos puede hacer efectivos sus derechos"; y, agrega a renglón seguido: "no puede olvidarse que es un medio indirecto, como tantos otros, de lograr la efectividad de las resoluciones administrativas como también se observa en distintas ocasio -

(441) En Costa Rica hasta hace muy pocos años, se exigía a las personas que deseaban salir del país, que demostrasen ante las oficinas migratorias, que se encontraban al día en el pago del impuesto sobre la renta (el requisito llamado en Panamá y otros países "Paz y Salvo"), so pena de no poder abandonar el país si dicha demostración no se producía. A quién se le podría ocurrir que dicho requisito -obstaculizante de la libertad de tránsito, reconocida por la Constitución Política- se fundamentase en el principio de ejecutoriedad de los actos administrativos por la circunstancia de que a través de él la Administración perciba los ingresos adeudados?. Al menos quienes van a salir del país. La aludida exigencia se dejó sin efecto en aplicación de la Declaración Interamericana de Derechos Humanos, que proscribe la utilización de requisitos o exigencias fiscales como condiciones para el ejercicio de dicha libertad fundamental.

nes semejantes. En precedentes épocas en que la Administración se manifiesta débil o tarda la ejecución de sus resoluciones, puede tener una plena justificación hasta cierto punto. Desde el momento en que los medios ejecutivos de la Administración, estatal, autónoma o local, se producen con rapidez y eficacia, este requisito obstaculizador de la revisión jurisdiccional de sus actos administrativos pierde gran fuerza de justificación ...". (442)

No nos vamos a extender mucho en la crítica a las afirmaciones hechas - por el citado autor, ya que de lo expresado surge nuestra oposición a - algunos de los conceptos externados por el mismo. Bástenos, tan sólo, reiterar algunas ideas, ya que si bien Turpín Vargas se pronuncia por - que el "Solve et Repete" es un "requisito obstaculizador de la revisión jurisdiccional de los actos administrativos" y de que es un "re - quisito debilitante del recurso contencioso", lo cierto es que llega a justificarlo --a contrario sensu con lo afirmado por él-- cuando la - Administración Pública no hace efectivos sus derehoss en "uso del principio de ejecutoriedad" y cuando expresa que es "un medio indirecto, como tantos otros, de lograr la efectividad de las resoluciones administrativas".

Este autor pareciera sostener la tesis de que el "Solve et Repete" tiene justificación en defecto del principio de ejecutoriedad del acto ad-

(442) Turpín Vargas, José; La Inadmisibilidad del Recurso Contencioso Administrativo por falta del previo pago; Regista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública; Editorial de Derecho Financiero; Volumen XXIII, N°108; noviembre-diciembre 1973; Madrid; pág. 1382.

ministrativo, que le impide a la Administración hacer efectivo el crédito fiscal. Insistimos que uno no tiene relación con el otro: mediante el principio de ejecutividad la Administración puede exigir el cumplimiento de sus actos; por medio del requisito se condiciona al particular la acción de recurrir; se le niega, eventualmente, el acceso a la justicia. Claro está que por ese "medio indirecto", como lo llama Turpín Vargas, logra percibir los ingresos adeudados; así como también --según recordamos la experiencia de Costa Rica en cuanto al requisito que se exigía para salir del país de demostrar de que se estaba al día en el pago del impuesto sobre la renta-- se han ideado por parte de las legislaciones los más extraños poderes y mecanismos al servicio de la Administración, que sacrifican valores fundamentales a cambio de fórmulas poco imaginativas y congruentes con los principios constitucionales que, a través de esos "medios indirectos", vienen a negarse, y a convertírsele en letra muerta; y lo que es peor, precisamente por aquella --la Administración-- que en vez de convertirse en celosa guardián de ellos, propicia su burla. Claro que existen muchos medios indirectos, argumentando absurdamente: También poniéndole un revólver en el pecho al deudor, éste estamos seguros, que accedería a cumplir, si tiene con qué; o a morirse, en caso contrario.

La "plena justificación" que le ve el mencionado autor --aunque agrade que "hasta cierto punto"-- a que se utilice del expediente del "previo" pago, cuando la "administración se manifiesta débil o tarda la ejecución de sus resoluciones", no la compartimos. No nos parece lógico que la Administración le diga al contribuyente: no te ejecuto -

porque soy ineficiente o porque los actos no pueden ejecutarse en forma inmediata; pero si tu quieres oponerte a mi acción --derecho que yo mismo te he de tutelar-- tienes que cumplir, primero, lo que mi acto ordena antes de escuchar tu inconformidad. ¡Vaya falta de imaginación! En Costa Rica en donde los actos no son inmediatamente ejecutorios --sino hasta que agoten la vía administrativa-- la Administración puede ponerse totalmente a cubierto utilizando las medidas cautelares en forma inmediata, cuando se den los supuestos exigidos por la Ley.(443).

(443) Para ser honestos con nosotros mismos, debemos manifestar que, en la oportunidad que se discutía el proyecto de Código Tributario, defendimos --por razones similares a las externadas por Turpín Vargas-- un "Solve et Repete" atenuado, consistente en que para recurrir a la vía jurisdiccional, el contribuyente debía abonar el cincuenta por ciento del monto determinado de oficio por la Administración Tributaria, dentro de la idea de que frente al Juez la Administración y el interesado comparecían en un pie de igualdad-- lo que no es realmente cierto, según hemos rectificado posteriormente-- y que podía tener razón la una como el otro: de ahí la fórmula intermedia de un cincuenta por ciento. Con un agregado muy importante y es de que si en el proyecto de Código Tributario se fortalecía la autonomía e independencia del Tribunal Fiscal Administrativo -- las resoluciones que fueran impugnadas, después de agotado el recurso ante el citado Tribunal, en la vía jurisdiccional llegarían bastante depuradas; y de esa forma se impedía a los contribuyentes que querían dilatar el cumplimiento de la obligación de pago, que recurrieran a la vía jurisdiccional como una táctica dilatoria para cumplir el citado pago. Hemos comprendido que sustitutivamente y a través de medios más idóneos, y lógicos, podía lograrse el desestímulo a los contribuyentes morosos que asumían tal comportamiento --lo que por otra parte, somos conscientes, constituyen un insignificante número, casi ridículo, de la totalidad de los contribuyentes que impugnan las resoluciones--; y, principalmente, a través de elevar la eficiencia de la Administración Tributaria en las tareas recaudatorias. Reconocimiento, sincero, hacemos a quienes, arduamente, se opusieron en el Primer Congreso Jurídico Nacional celebrado en 1970-- y en el que se condenó la incorporación del requisito en el proyecto de "Código Tributario"-- y en el seno de la Comisión de Asuntos Jurídicos de la Asamblea Legislativa, que tuvo a su cargo el trámite del proyecto en su etapa de informe; gracias a ellos, no se incurrió en el error que impulsábamos otros, imbuídos por sanas ideas y creencias sinceras, pero que propiciaba una mayor acentuación de los privilegios del Estado sobre los particulares y la negación de principios.

5.3.4.3. El "Solve et Repete" como finalidad práctica.

Creemos como Martín Oviedo (444) que las pretendidas justificaciones del requisito del "Solve et Repete" se reducen a dos fundamentales: una de carácter jurídica a la cual nos hemos referido y tiene relación con el principio de ejecutoriedad del acto administrativo y la presunción de legalidad del mismo; y la otra, de carácter política que, a nuestro juicio, incluye otra serie de razonamientos, que se han esforzado en dar algunos para justificarlo realmente y otros para tratar de encontrarle, si no justificación, al menos alguna explicación al requisito al cual aludimos- y que nosotros hemos titulado como "finalidad práctica", ya que como bien expresa De Mendizábal: "En definitiva, el verdadero y único fundamento es puramente pragmático, porque su doble motivación carece de raíz profunda y de toda ambición constructiva y pretende tan solo resultados prácticos" (445)

Toda esa serie de argumentos no jurídicos, que se han levantado, serán objeto de tratamiento en esta sede. Aunque realmente incluso, creemos que quien relaciona el requisito con el principio de ejecutoriedad del acto, llega a conclusiones erróneas al esforzarse por encontrar el fundamento del "Solve et Repete" en el citado principio, siendo cosas enteramente distintas; entonces lo único de jurídico que tiene la respectiva

(444) La Decadencia de la Regla ... etc., ob. cit., pág. 154.

(445) Significado Actual... etc., ob. cit., pág. 152.

explicación, es que maneja conceptos o instituciones reconocidas por el Ordenamiento Jurídico y desarrolladas por la doctrina y la jurisprudencia, pero su planteamiento y las derivaciones que se desean sacar de uno para justificar el otro, no los encontramos jurídicamente válidas, pero aún así, vamos a admitir que lo sean para los fines de incluir en el otro apartado los otros pretendidos argumentos no jurídicos, llamados convencionalmente por Martín Oviedo de "carácter político", que a nosotros nos satisface.

Las explicaciones pragmáticas que se han externado para justificar el "Solve et Repete" se pueden agrupar en los siguientes dos motivos o finalidades: a) Eficacia en la percepción de los ingresos, y como corolario de ello, desestímulo a los contribuyentes morosos que utilizan los recursos como instrumentos para dilatar el pago de sus deudas; y b) Reducir el número de los recursos contencioso administrativos. Re-
firámonos a cada uno de ellos en forma separada.

5.3.4.3.1. Eficacia en la percepción de los ingresos fiscales.-

Para Benvenuto Griziotti de la Escuela de Pavía, el "Solve et Repete" es una institución autónoma del Derecho Financiero, revistiendo un "carácter de medida protectora de la política financiera", cuya finalidad es la de erigirse en defensora de las finanzas públicas.

Para Ingrosso el "previo pago" constituye un "medio adecuado para el cumplimiento de la función normal de la Ley Tributaria y la certeza de

la percepción regular de los ingresos", no siendo la función del requisito un "reforzamiento" de la ejecutoriedad de los actos, "sino la forma natural en que se manifiesta y actúa la fuerza ejecutiva del rol ("ruolo") y del acto de intimidación".

Asimismo, para los italianos Mattiolo, Quarta, Scandale, Moffa, entre otros, el "Solve et Repete" es un privilegio del Fisco, cuya finalidad práctica es de que la "actividad del Estado no resulte perturbada por dilaciones en la oportuna percepción de los tributos." (446)

Opiniones que podemos resumir así: el "Solve et Repete" es un instituto propio del Derecho Financiero, que protege las finanzas públicas, al propiciar la eficacia de la Administración en la percepción de los ingresos; independientemente del principio de ejecutoriedad del cual no es un reforzamiento, ya que el respectivo privilegio constituye un medio adecuado para que la Ley tributaria cumpla su función normal- la de procurar ingresos al Fisco- y que haya certeza en la percepción de los adeudos; expresión, dicho instituto, de la fuerza ejecutiva del rol o registro ("ruolo") y del acto de intimidación.

(446) Citados por Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel; Derecho Financiero; ob. cit., págs. 780 a 783. Este autor afirma, asimismo, que ninguna de las explicaciones dadas para justificar el "previo pago" son satisfactorias, afirmando que todas "encierran algo de verdad y algo de artificio". Concluyendo que la más adecuada a la independencia del Derecho Financiero y al funcionamiento de la regla en cuestión es la suministrada por Griziotti; reconociendo que "no es una institución que se imponga por clara fundamentación jurídica", (Idem, págs. 786-787)

Que el privilegio del "previo pago" se erija como valladar en contra de los contribuyentes de mala fe, según palabras de Griziotti, (447) es una función o finalidad accesorio, pero de la mayor importancia, que se deriva del motivo primero del privilegio: la oportuna y eficaz percepción de los ingresos. Ya que de no existir esa regla la actividad del Estado resultaría perturbada en su acción recaudatoria por los contribuyentes morosos que realizan todas las maniobras posibles para retrasar el pago de sus adeudos, incluyendo la interposición de recursos impertinentes.

Así -para quienes defienden el "Solve et Repete" desde esta perspectiva práctica- dicho privilegio o beneficio de la Hacienda, viene a constituir un "medio de tutela de los créditos fiscales." o el "medio del cual se vale el ente público para realizar puntualmente sus ingresos y para desbaratar la táctica dilatoria de los contribuyentes astutos, dispuestos a perturbar la justicia, con tal de retrasar el pago". (448)

También es destacado el aspecto pragmático del privilegio por De Mendiábal en los siguientes términos: "... Una de las finalidades, reconocida por cuantos se han ocupado del tema, consiste en garantizar drásticamente y sin piedad la recaudación de los tributos, como también la pre-

(447) Idem anterior, pág. 783.

(448) Cita de Martín Oviedo, José María de la "interpretación política de la regla" por parte de Zingali en "Decadencia de la Regla... etc., ob. cit., págs. 152-153.

si6n directa de las sanciones administrativas. Actúa en defensa de los intereses inmediatos de la Administraci6n P6blica, contemplados con una mirada miope y sin trascendentalismo alguno. Se pretende que constituya, adem6s, un medio para evitar la conducta dilatoria de contribuyentes morosos, dispuestos a utilizar cualquier clase de ardid^{es}, e incluso el proceso contencioso administrativo, con tal de retrasar el pago."

(449)

De lo dicho podemos concluir que a trav6s de este instrumento -el del previo pago- la Administraci6n puede de manera m6s eficaz percibir los ingresos fiscales, no s6lo porque cuenta con este privilegio que en forma inmediata le permite la percepci6n, sino porque, a la vez, impide las acciones de mala fe de los contribuyentes morosos que -de no existir el previo pago- impugnarían los actos de liquidaci6n, frustrándose así la acci6n recuadatoria que debe ser ágil y eficaz.

Dos, entonces, son las finalidades: eficacia en la recaudaci6n; y como su corolario, impedir que por la interposici6n de recursos, se interrumpa la acci6n cobratoria; "aprovechándose" la Administraci6n de la oportunidad en que se impugna el acto para exigir el pago, so pena de no dársele curso al correspondiente recurso.

(449) DE MENDIZABAL ALLENDE, Rafael; Significado Actual..., etc, ob. cit., págs. 152-153. Serrano Guirado, Enrique, en t6rminos similares expresa: "... La exigencia del previo pago aparece como una garantía en favor del Estado y entidades que gozan del mismo privilegio, de manera que la efectividad de las cantidades declaradas a su favor, no puede demorarse como consecuencia de la interposici6n del recurso contencioso administrativo en materia fiscal.

Si entendemos por recaudación de los ingresos fiscales el "conjunto de operaciones cuya finalidad es la de pasar el dinero del impuesto (aplicable a los demás tributos) del bolsillo del contribuyente a las arcas del Tesoro" (450), desde el punto de vista contable; o con un enfoque más estricto, si concebimos la recaudación como identificable "con la actividad que hace posible la percepción de las cantidades adeudadas al Fisco" o "con los procedimientos de cobranza del tributo" (451), quizá miopemente visto dicho concepto, podríamos concluir que el "Solve et Repete" se presenta así como un medio de pasar el dinero del crédito fiscal en discusión del bolsillo del contribuyente a las arcas del Estado, a través de ponerle una mano en el cuello y decirle en forma prepotente: o paga o consiente mi decisión unilateral; que es lo mismo que decir, en sentido figurado: o accede a lo que he resuelto o lo asfixio.

La recaudación como actividad administrativa ha de ser eficaz. Y ello se logra a través de procedimientos cobratorios expeditos, ágiles y que se apliquen con generalidad. Y esta última nota es contraria a casuismo, que en estas tareas puede ser fuente de desviaciones de poder de muy difícil, o imposible, demostración por parte del administrado. Y casuismo es, a nuestro juicio, cobrar cuando se recurre; porque ello se debe a una acción individual, identificable, salida de los procedimientos masivos. Pareciera, entonces, que se esconde una contradicción enorme por-

(450) DUVERGER, Maurice; Hacienda Pública; Bosch; Barcelona; 1968; pág. 324.

(451) Seminario Derecho Financiero; Notas... ob. cit., pág. 982.

que esperar a que se recurra -y continuamos con la hipótesis de que el "Solve et Repete" forma parte del procedimiento de cobranza de los ingresos fiscales- para exigir el pago, es reconocer la ineficiencia que se tiene no sólo para cobrar a los casos excepcionales en que se recurre, sino , y principalmente, respecto de la masa de contribuyentes que adeuda al Fisco- y que constituyen la inmensa mayoría- que no se presentan a la Administración Tributaria, inconformes con una resolución de ella, a impugnarla. Eso es casuismo odioso; medio absurdo para percibir los ingresos; confesión de incapacidad para cobrar masivamente; falta evidente de imaginación para valerse de otros medios más idóneos, efectivos y que cubran la generalidad (452)

(452) "Si bien es verdad que debe asegurarse el interés fiscal, poniéndolo a cubierto de malévolas araucias y expedientes dilatorios, tal finalidad puede obtenerse por diversos medios -penas y recargos, fianzas, etc.- sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como "inícuo" e "instrumento de tortura" y llamado a desaparecer. (Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel; Derecho Financiero; ob. cit., pág. 788). En el mismo sentido Martín Oviedo expresa: "Que al Estado le conviene que su actividad no se detenga, a pesar de los ardides de sus deudores, es cosa que nadie niega, sólo que ocurre que en nuestros días existen procedimientos tan eficaces y más justos para lograr tal deseo..." (Decadencia de la Regla... etc., ob. cit., pág. 155). Pero observamos con relación a la cita de Giuliani Fonrouge que en forma alguna debe exigirse una fianza como requisito previo a la interposición del recurso , porque ello nos enfrenta al problema de la solvencia del deudor, a las dificultades que encontrará éste para lograr caucionar. Y con referencia a lo manifestado por Martín Oviedo, expresamos que no sólo al Estado, en nuestro criterio, le interesa que su actividad se detenga, sino a todos, ya que, en definitiva, todos somos teóricamente potencialmente destinatarios de los servicios que el Estado presta con su actividad y, así mismo, a quienes contribuyen les interesa y les importa que lo mismo hagan el resto de los contribuyentes, porque de lo contrario la carga tributaria puede verse aumentada y por ese lado, aumentar su participación en los gastos públicos. Tampoco estamos de acuerdo en que se equipare el "Solve et Repete" con un procedimiento recaudatorio, al decir que existen otros medios "tan eficaces"; lo que implica un juicio de valor de que el

Decíamos que la primera finalidad del privilegio en estudio, que se ha aducido, es el de la eficacia en la recaudación. Nosotros afirmamos que, por el contrario, es una demostración palpable de ineficiencia en la recaudación (453). Negación de eficiencia administrativa; reducto de la holgazanería de quien opta por el camino fácil de esperar a que llegue el contribuyente -que ha osado a oponérsele a sus actos, que le causan perjuicio- para realizar lo que debió haber hecho antes, yendo en su busca, no como un caso aislado, sino como uno dentro de la lista considerable de morosos.

Porque si se cuenta con que los actos son ejecutorios; los efectos que de tal carácter se derivan deben procurarse; porque si no se procede de conformidad con ellos, se falta al deber y se favorece al inmenso número de morosos, quedando al sabor, a quien tuvo el valor de enfrentarse a correr con las consecuencias de incuria y de injusticia.

Y si no se cuenta con el carácter ejecutorio de los actos de la Administración en forma inmediata, ya que los efectos de éstos se interrumpen por la interposición de un recurso administrativo o mientras esté en curso el plazo para recurrir de ellos- como ocurre en Costa Rica-; entonces

"Solve et Repete" es un procedimiento eficaz, cosa que, en nuestra opinión, según trataremos de demostrar, es por el contrario una demostración palpable de ineficia como medio cobratorio.

(453) Con gran acierto Juan Alfonso Santamaría Pastor, expresa sobre este extremo en comentario, lo siguiente: "Porque no hay que dejar se engañar respecto a la desmesurada afición que la Administración Tributaria siente por los privilegios anómalos e injustificados. Pase a que el Solve et Repete carece hoy de importancia como palanca recaudatoria (que porcentaje de los ingresos públicos es hoy objeto de recursos con-

lo que procede es -respecto a los excepcionales casos que se recurren en la totalidad de determinaciones de oficio, que practica la Administración Tributaria- asegurar el crédito fiscal por las eventuales manio
bras que podría hacer ese contribuyente de "mala fe"- y sí que los hay en número considerable- de que nos habla Griziotti. (454)

Con realción a la segunda finalidad que se ha visto en el privilegio: combatir la conducta malintencionada de quienes para posponer la cance
lación de sus deudas con el Fisco, recurren a miles de artimañas, inclu
yendo, la impugnación en la vía jurisdiccional de los actos de liquidación tributaria; expresamos que si la misma constituye un corolario de la anterior, y siguiendo lo accesorio la suerte de lo principal, la mis
ma carece de importancia. Si la Administración es eficiente en la recaudación de los tributos--en los términos expuestos- los incentivos que recibe en contribuyente moroso desaparecen; éste actúa- y potencial
mente el número será cada vez mayor por el efecto ejemplarizante de carácter negativo y por esa vía se va produciendo una creciente erosión

tencioso?), el cariño que por él tiene el Ministerio de Hacienda- y otros Departamentos- es realmente extraordinario..." ("Un paso adelante en la extinción del "Solve et Repete"; Comentarios de Jurisprudencia; Civitas Revista Española de Derecho Administrativo; Nº 2; 1974; Editorial Revista de Occidente S.A.; Madrid).

(454) Nos remitimos a lo observado con relación a la omisión existente en las medidas cautelares en Costa Rica, a lo expresado en la Nota 435; pero agregamos en esta oportunidad que las lagunas en una legis
lación o las instituciones erróneas, no justifican -para compensar sus e
fectos dañinos para la Administración- la adopción de decadentes institu
tos por los peores daños que producen en Instituciones fundamentales.

de los valores cívicos y éticos- invitado por la ineficiencia.

Dándole muerte a la inercia, a la incuria, a la mediocridad, y a todo aquello expresión de mala administración -complementado con adecuadas sanciones para castigar a los verdaderos infractores-, los contribuyentes morosos que continuarán en su "manía defraudatoria" serán cada vez menos, llegándose a un número sin importancia, al cabo de un cierto tiempo de haber puesto en práctica buenas técnicas de recaudación, y de gestión tributaria en general. (455)

Por todo lo anterior, creemos que más que parangones del "Solve et Repete" con los principios de ejecutividad y fundamentos que parten de la necesidad del Estado de percibir los ingresos que se han establecido, debería buscársele explicación al citado privilegio en la ineficiencia de la Administración. En ella se asienta; ella es su fundamento y en ella

(455) A este respecto resulta muy interesante lo que apunta De Mendizábal Allende con base en la experiencia española, que nos atrevemos a afirmar que es valedero, sin reservas, para Costa Rica. Dice él: "Esta justificación del principio (la de que sirva de medio para evitar la conducta dilatoria de contribuyentes morosos), que desde una perspectiva más elevada no resiste el menor ataque, revela también su fragilidad desde la experiencia cotidiana. En efecto, estadísticamente podría demostrarse (y quizá alguien se tome el trabajo de hacerlo algún día) que ese contribuyente contumaz, en posición permanente de beligerancia, constituye una fracción muy baja del total de recurrentes. La realidad es, por el contrario, que un tanto por ciento bastante elevado de recursos contencioso-administrativos se resuelven en favor de las pretensiones del particular. Además, para aceptar una argumentación tan simplista habría que admitir como indiscutible la infalibilidad de la Administración Pública, cualidad que difícilmente cabe predecir de alguien, sea cualquiera la función que desempeñe. En toda actividad humana el error es siempre posible y a veces frecuente." (Significado Actual ... etc., ob. cit., págs. 152-153).

reside la explicación que encontramos en todo ese marasmo de ideas más o menos encontradas o en argumentaciones retorcidas. Una razón damos en apoyo a nuestro aserto, que es perfectamente constatable; las administraciones entre más desarrolladas se encuentren, menos recurren a expedientes como el que comentamos. (456) El avance de la tecnología -particularmente con la utilización de la computación electrónica- y de las técnicas de buena administración, van abortando todas esas criaturas hijas de la poca imaginación, porque los dineros que recaudan las administraciones por concepto del "pague y reclame" es ínfimo -sin importancia- comparable con el monto total percibido. Incluso, ridículo, si se compara con lo que se deja de pagar- sumas liquidadas y no liquidadas- por iguales conceptos.

(456) Refiere Giuliani Fonrouge que el requisito del previo a la interposición del recurso es desconocido por las principales legislaciones tributarias conocidas en el Derecho comparado. Así en Alemania, Inglaterra, Suiza, Estados Unidos en Norteamérica, Francia e, incluso, Méjico, el procedimiento de ejecución se suspende por la interposición del correspondiente recurso contencioso. Aunque en Alemania para proceder a la citada suspensión se exige caución y lo mismo ocurre en los Estados Unidos, pero únicamente cuando las Cortes de Justicia exijan el pago o el afianzamiento del crédito en casos muy calificados en que peligren los intereses fiscales, no para recurrir, sino para acordar la suspensión de la ejecución; en Francia tanto en el Contencioso Administrativo (con relación a los impuestos directos) como en el Contencioso Judicial (impuestos indirectos) la suspensión se acuerda para "neutralizar el efecto ejecutorio del acto". No obstante que Giuliani Fonrouge cita el caso de Méjico entre los que no exigen el previo pago, lo cierto es que sí se exige caución en el supuesto de que no se hubiere ejecutado y ello, a nuestro juicio, sí constituye un obstáculo para recurrir, que no debe tener ningún condicionamiento o limitación; obviamente, la cuestión se atenúa en Méjico porque la caución lo que hace es suspender la ejecución,, asimismo, (Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel; Derecho Financiero; ob. cit., pág. 787).

Con instituciones como la que comentamos -que se encuentra en plena decadencia (457)- se nos compunje el corazón al pensar que no sólo somos pobres los países que conservamos instituciones como la que comentamos, sino que en vez de afrontar las cosas por el lado debido, buscando las verdaderas causas de los fenómenos, caminamos por la tangente, nos nenpequeñesemos en soluciones a medias o que no corresponden a un correcto diagnóstico de la situación dada; y, en el caso concreto, terminamos por destruir lo poco que nos queda: nuestra legalidad; el apego a principios fundamentales de convivencia. Vaya paradoja. Toma contenido, así, aquella afirmación de que el subdesarrollo de los pueblos es, también, mental. (458)

5.3.4.3.2. Reducir el número de recursos contencioso administrativos.

No es extraño oír de boca de fiscalistas, que no suelen ver más allá de sus narices, salvo calificadas y lógicas excepciones, la afirmación de

(457) "Tímida en un principio, la regla se extendió con decisión, ayu dado por los postulados liberales clásicos, hasta que, al iniciar se el siglo XX, puede decirse que llegó al cénit de su vigencia." "El esplendor de esta regla no ha sido, sin embargo, duradero y hoy asistimos a una franca recesión de la misma en el Derecho comparado..." (Martín Oviedo, José María; La Decadencia...etc., ob. cit., págs. 149-150)

(458) Calificado el privilegio por De Mendizábal Allende como "un residuo histórico quizá necesario en la época de una Administración de covachuela, anquilosada y vergonzante, sujeta al sistema del botín y, en consecuencia, al turno de los partidos políticos, con un personal de escasa estabilidad en el empleo y deficiente calidad técnica, cuya intención era superior a sus posibilidades efectivas." (Significado Actual...etc., ob. cit., pág. 154).

que el establecimiento del "Solve et Repete" puede traducirse en un des congestionamiento del trabajo de las instancias superiores -cuando se exige el requisito en vía administrativa- o de los tribunales que cono cen de las impugnaciones en la jurisprudencia. Así, juega un papel de depurador o de filtro que impide a quien no tiene recursos económicos para pagar previamente a recurrir; o a quien teniendo, la carga que le puede representar, en forma inmediata, que puede ser excesiva en virtud de otras necesidades que debe llenar con los medios que utilizaría para satisfacer el requisito.

La argumentación no resiste el menor análisis serio. Aunque algunos la han justificado en razones sociales, que atañen a la colectividad; es decir, a la masa, como si los individuos que la componen no resultan po tencialmente afectados; y como todos pueden salir perjudicados, pues creemos que para la misma colectividad será dañina; o es que quienes así piensan, consideran que la sociedad está dividida en dos: los que se encuentran, igualmente, obligados a pagar previamente a recurrir, e co nómicamente no están en posesión de los medios para poder ejercitar el derecho de acceso a la justicia?.

No pareciera que para disminuir el número de recursos que se interpondrían resulte ser el "Solve et Repete" el medio más idóneo. Y, aparte de ello, propiciado por el Estado, resulta a todas luces innoble. En un Estado de Derecho pareciera atentatorio tal enfoque; negar la justi cia para descongestionar de expedientes las oficinas. Y volvemos un po co acá con lo dicho en páginas atrás: es que la Administración es infa

libre y que su funcionamiento se ~~en~~ encuentra siempre tan apegado al Derecho, como para impedir ~~al~~ ~~contribuyente~~ que cuestione dicha supeditación? Y hasta dónde dicho argumento no constituye una típica navaja de ~~doble filo~~, ya que precisamente es la actitud vigilante, cuestionadora del contribuyente- y del particular en general referido a un ámbito más amplio- la que coadyuva a que la Administración sea cada vez más eficiente, más atinada en sus decisiones, más ajustada a las normas jurídicas que en cumplimiento de sus fines públicos debe aplicar? (459)

Vemos en el enfoque que comentamos, y en el privilegio del "Solve et Repete" en general, una manifestación clara de prepotencia propia de otros momentos históricos, totalmente trasnochados. Se patentiza a través de él, el autoritarismo; un resabio de absolutismo; una pretensión de no someter las decisiones al control jurisdiccional; una quiebra, en fin, del Estado de Derecho- por el camino de obstaculizar la acción del particular, que se atreve a disentir- o al menos un debilitamiento de él, ya que a través de ese "mecanismo", puede sustraerse al Juez materias revisables.

(459) Al tema en comentario se refiere De Mendizábal Allende, Rafael en su estudio, tantas veces citado, "Significado Actual...etc.", ob. cit. pág. 153. Asimismo, se hace alusión al punto en la "Notas de Derecho Financiero... ob. cit., pág. 1227 en los siguientes términos: " Mas sencillamente, se considera que esta regla consagra un puro privilegio a favor de la Administración para reducir la litigiosidad de los particulares; la doctrina de los países donde subsiste se opone con generalidad a su mantenimiento, en nombre de las exigencias más obvias del Estado de Derecho."

5.3.4.4. El "Solve et Repete" como privilegio de excepción y sujeto a su recepción por otras leyes especiales.

Según expresamos al principio del estudio sobre este tema (ver nota 370) las leyes reguladoras de la Jurisdicción Contencioso Administrativa de Costa Rica y de España, establecen el requisito de acompañar con el escrito de impugnación el documento en el cual se acredita el pago, realizado en la caja de la entidad de que se trate, de la cantidad en controversia -a que se refiere el acto que se pretende impugnar- "en los casos que proceda con arreglo a las leyes", según el artículo 57.2.e) de la LJCA española, o "cuando ello sea exigido así por las leyes tributarias", de acuerdo con el artículo 83.1. de la LJCA costarricense; este último aplicable en materia tributaria, únicamente. Pero como puede verse, en esencia es lo mismo: sea, se trata de determinar si la citada norma directa e inmediatamente debe aplicarse o si requiere de otra norma jurídica, contenida en un cuerpo legal distinto a la LJCA, que contemple el tantas veces aludido privilegio, con la diferencia apuntada por la ley costarricense que califica a las leyes en que ha de recogerse el requisito, vale decir, en las tributarias, como lógica consecuencia de que el "previo pago", sólo está referido a la materia tributaria.

Asimismo, íntimamente relacionado con lo expuesto en el párrafo precedente, se plantea si el "Solve et Repete" tiene un carácter de excepcionalidad o de generalidad en las legislaciones costarricense y española.

Como esencialmente uno y otro problema tienen los mismos matices, en am bos países, los trataremos conjuntamente, refiriéndonos a ellos indistintamente, partiendo de la doctrina y jurisprudencias españolas, que, a nuestro juicio, son perfectamente encajables, en la solución de los tópicos que plantea el instituto en comentario, en Costa Rica.

5.3.4.4.1. El "Solve et Repete" sujeto a recepción por otras leyes.

No es nuestro propósito -porque en esta sede no tendría mayor sentido- entrar en análisis pormenorizado de los antecedentes de la norma legislativa en comentario- a saber el artículo 57.2 e) de la LJCA de España y la que en ella se inspiró: el artículo 83.1 de la LJCA de Costa Rica-, ni mucho menos de la trayectoria de la jurisprudencia española sobre la evolución de la interpretación del respectivo precepto, y, finalmente, tampoco de los antecedentes de las doctrinas dominantes en torno a las diferentes interpretaciones jurisprudenciales que se han venido dando, reduciendo nuestro tratamiento a la doctrina hoy día imperante; huelga decir, a la citada doctrina y jurisprudencia, a la cual se ha hecho alusi ón en muchos pasajes de este trabajo.

Los autores -y la propia jurisprudencia, aunque más tardíamente han pues to de relieve la menor rotundidad de la disposición en comentario, que

las contenidas en los preceptos correspondientes de las leyes citadas.

(460)

El quid del asunto está en la respuesta a la siguientes interrogante: El previo pago se ha de exigir con carácter obligatorio y en todos los casos, con fundamento en el artículo 57.2 e) de la LJCA española, independientemente de otras leyes o, por el contrario, requiere que una ley distinta a la LJCA así lo preceptúe?. (461) Veamos qué respuesta ha dado la doctrina científica -a cuyo fin citaremos la opinión de algunos pocos autores, que creemos representan el criterio dominante- y los últimos fallos del Tribunal Supremo, aludiendo incidentalmente al criterio anterior, únicamente con el fin de destacar, mayormente, la tesis que sustenta en los más recientes pronunciamientos.

(460) Los antecedentes del artículo 57.2 e) de la LJCA española se encuentra en el artículo 6 de la Ley de lo Contencioso Administrativo de 22 de junio de 1894 y que fue mantenido -sin variaciones- en idéntico número del texto refundido del 8 de febrero de 1952. (Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de junio de 1973; asimismo, Cervera Torrejón, Fernando "Un giro trascendental del Tribunal Supremo en materia de "Solve et Repete"; Revista Crónica Tributaria; Nº 10; 1974; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid). Aunque en una Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla de 31 de mayo de 1963, se expresa que: "El artículo 57.2 e) de la Ley vigente no reproduce el artículo 6º de la antigua ley, sino que tiene por antecedente al 262 del Reglamento derogado" (Clavero Arévalo, Manuel Francisco; El Problema del Previo Pago en la reciente jurisprudencia; Revista de Administración Pública Nº 41; mayo-agosto 1963; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág.170.).

(461) Cuestión interpretativa de carácter esencial, cuya respuesta "condiciona la mayor o menor virtualidad del principio." (Cervera Torrejón, Fernando; Un Giro... etc., ob. cit., pág. 32)

5.3.4.4.1.1. Criterio de la doctrina dominante al respecto.

La doctrina científica ha venido sosteniendo, reiteradamente, que con la tantas veces citada expresión del artículo 57.2 e) de la LJCA -"en los casos que proceda con arreglo a las leyes"-, se está aludiendo a leyes enteramente distintas de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; cuyos textos deben taxativamente contener la exigencia de acreditar el pago del respectivo tributo o crédito fiscal--o multa u otro concepto según corresponde de conformidad con la respectiva ley especial- como requisito previo para recurrir, en la vía contenciosa, del acto contentivo de la cantidad controvertida. (462)

Es decir, la exigencia del previo pago no surge en forma inmediata de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sino de otra ley que lo contiene; por esa razón se le ha llamado como "norma en blanco", es decir, que nada vale si no es ligada a otra norma que incluya la exigencia y si esa segunda no lo preceptúa, la primera ley -la LJCA- no tiene

(462) Así lo refiere Cervera Torrejón, Fernando; Un giro... etc., ob. cit. pág. 32. De Mendizábal Allende, Rafael en el tantas veces citado estudio "Significado Actual...etc., ob. cit. en página 119 y siguientes, alude al tema en estudio consistente en determinar si el Ordenamiento Jurídico español "exige directamente el requisito del ingreso de la cantidad controvertida, o si, por el contrario, se trata de una norma en blanco con un reenvío a los tributos o sanciones.", cuyo pronunciamiento- que se desprende de las citas que hace- se inclina claramente por la segunda parte de la interrogante, el profesor González Pérez, opina en los siguientes términos: "... desaparece en nuestro Ordenamiento Jurídico el solve et repete como presupuesto procesal (en aplicación directa de la LJCA). Lo único que perdura es la exigencia de acompañar, pero sólo cuando proceda en cada caso según la Ley Regu-

relevancia alguna; de ahí también la expresión de "norma de reenvío", ya que su eficacia surge cuando otra norma -a la cual "reenvía" la LJCA- con tiene el requisito y en tal sentido la segunda condiciona a la primera y ésta carece de sentido sin la ley especial que regula el previo pago.

5.3.4.4.1.2. Posición de la jurisprudencia reciente sobre el particular.

Creemos firmemente -sin que ello signifique restarle méritos a la jurisprudencia- que la doctrina española ha sido persistente en su posición y que su continua labor de hacer conciencia sobre el inconveniente de la exigencia del previo pago, ha encontrado eco en los tribunales superiores españoles y éstos, a su vez, con su gradual avance en el sentido de irle disminuyendo la fuerza al privilegio, ha estimulado a la doctrina a volver a insistir -incluso a fuer de ser, esta última, repetitiva en sus argumentaciones- sobre las razones que aconsejan su abolición; ha sido una historia esta de la del "Solve et Repete" por su eliminación, (463) que se traduce en interpretaciones flexibles del Tribunal por alla

ladora del tributo, el documento que justifique el pago, cuya omisión es susceptible de subsanación." (Hacienda y Proceso; ob. cit. pág. 643).

(463) Historia que ha sido una secuencia de pronunciamientos de los tribunales, y planteamientos de la doctrina, que han venido, poco a poco, acercando a su final al privilegio en comentario. "En realidad hay que confesar que la fulminante crisis por la que atraviesa el solve et repete era algo que se veía venir. Desde hace más de diez años, las críticas no han dejado de llover sobre este brutal privilegio de nuestra Administración", escribe Juan Alfonso Santamaría Pastor (Un Paso Adelante ... etc., ob. cit., pág. 312).

nar el camino a los recurrentes para llegar a conocer el fondo del asunto (464), bien permitiendo que en vez de que se realizase el pago, se consignara o se depositara su valor o, incluso, representada por definiciones que -sin decirlo expresamente- en su contexto encierran una repulsa al privilegio. Así la doctrina española ha encontrado un eco a sus planteamientos; no ha arado en el desierto, como tantas otras veces ocurre; sino que, por el contrario, la jurisprudencia la ha acogido en forma gradual, quizá lenta, pero de manera sostenida, en el camino que ha de conducir a una meta: a la eliminación del requisito en España.

Cómo se ha interpretado por la jurisprudencia española el precepto en comentario?. Antes que nada debemos adelantar que no todas las Salas del Tribunal Supremo han adoptado, siempre, una posición interpretativa similar. Unas han sido más conservadoras o apagadas a mantener el privilegio y otras, por el contrario, progresivas en el sentido opuesto. Pero, finalmente, creemos que esta última actitud más lógica y congruente, es la que ha terminado prevaleciendo. (465)

(464) Y nuevamente aquí se pone en evidencia el criterio espiritualista que inspiró la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

(465) Así, por ejemplo, mientras que José María Martín Oviedo en 1969 escribe que en "tanto la Sala Tercera sigue considerando que la regla tiene carácter general, la Segunda se ha mostrado más sensible al cambio legal operado (es decir, el producido por la Ley de 27 de diciembre de 1956), estimando que el previo pago ya no se deriva de la Ley Jurisdiccional, sino que será exigible sólo cuando así proceda con arreglo a otras leyes" (La Decadencia... etc., ob. cit, pág. 159); ya, mucho antes (en 1963) Manuel Francisco Clavero Arévalo había escrito -comentando una sentencia- que la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla había puesto de manifiesto la modificación producida, con relación al "Solve et Repete", en 1956, derivando de la respectiva sentencia, entre otras, conclusiones que en el Derecho Fiscal

Frente a la interpretación de la doctrina científica de ver en el precepto del artículo 57.2 e) una norma de reenvío, la doctrina del Tribunal Supremo -en alguna de sus salas- venía sosteniendo la tesis de que el precitado numeral de la LJCA "era suficiente por sí misma para exigir el previo pago". (466) Ello aconteció hasta febrero de 1972 en que con fecha 12 del mismo mes y año, se califica -en forma accidental- el precitado artículo como "norma en blanco", por parte de la Sala Tercera del Supremo; la cual en sentencia de 2 de marzo de 1973 le atribuye al precepto el carácter de "norma de reenvío". Proceso gradual, firme, que culmina con la sentencia de 14 de junio de 1973. (467) En esencia ésta se apoya en una modificación producida al artículo 132, apartado 4 de la LJCA, según la ley de 17 de marzo de 1973(468), en la que se alude al artículo 57.2

español vigente entonces no existía "ningún precepto que con carácter general consagre la regla del solve et repete" (El Problema... etc., ob. cit., pág. 170). Los criterios contrapuestos entre salas del mismo Supremo se pone en evidencia en esta otra cita: "La locución "en los casos en que proceda con arreglo a las leyes" del artículo 57.2 e) es objeto de interpretación divergente por parte de las Salas Tercera y Cuarta del Tribunal Supremo. Frente a la vigencia indiscriminada y general preconizada por la primera, la Sala Cuarta estima que en cada caso concreto una ley específica -a la que remite la mencionada expresión de la L.J. art. 57.2 debe establecer el principio del previo pago." (Seminario de Derecho Financiero; Notas de... etc., ob. cit., pág. 1227, escritas entre 1968 y 1972).

(466) CERVERA TORREJON, Fernando; Un giro... etc., ob. cit., pág. 32.

(467) Calificada por Cervera Torrejón como "trascendente" por lo novedoso de lo que afirmaba, porque prácticamente sólo dicha Sala faltaba que lo dijera, sino por el cambio que vino a representar en su posición tradicional y cuya flexibilidad, apenas, se remontaba al año anterior del comentado fallo.

(468) El nuevo texto del artículo 132, 4º, dice: "Si el demandante solicitare la declaración de pobreza no estará obligado a acompañar el documento acreditativo del pago o consignación en las Cajas Públicas, a que se refiere el artículo cincuenta y siete párrafo segundo, apartado

e), que lo interpreta en el sentido de que el requisito del previo pago procede "cuando así lo exigiere expresamente otra ley"; pronunciándose la citada Sala porque la modificación dicha "refuerza el principio de que el requisito del previo pago sólo será obstáculo para la admisión del recurso jurisdiccional, cuando expresamente se exija por alguna otra ley..." (469). Finalmente cediendo, así, la Sala en cuestión en su in-

e), cuando así lo exigiere expresamente otra ley." "Estas últimas palabras son las que van a clarificar, de una vez por todas, el alcance de expresión harto parecida contenido en el precepto a que se remite y sobre el que la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo había levantado una construcción que en la mayoría de los casos terminaba con una declaración de inadmisibilidad de las correspondientes recursos suscitados", expresa Valentín Rodríguez Vázquez de Prada (La Interpretación Jurisprudencial... etc., ob. cit., págs. 176-177). La citada modificación de la LJCA, en relación con el "Solve et Repete", es comentada por José Turpín Vargas (Ver La Inadmisibilidad del Recurso... etc.) ob. cit. pág. 1388). Cañada Garmendía, Javier, comentando el dictamen del proyecto de reforma parcial de la LJCA (de fecha 2 de febrero de 1973) se lamenta de que dicha reforma haya sido "una ocasión fallida" del "conato de abolición de la regla", oportunidad que se había perdido cuando se emitió la Ley General Tributaria para "eliminarla de raíz clara e inequívocamente"; en Costa Rica, no obstante que el punto fue discutido como casión del trámite del proyecto de Código Tributario, cuando éste se convirtió en Ley de la República eludió el tema, al igual que en España, ocurrió con la Ley General Tributaria. (Reforma de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; Reseña Parlamentaria; Revista Crónica Tributaria; Nº 4; 1972, publicada en 1973; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid). De Mendizábal Allende, desde mucho antes, había hecho igual lamentación respecto a la oportunidad que se perdió para eliminar el "Solve et Repete" en la Ley General Tributaria -técnicamente perfecta, a su juicio, pero que guarda silencio al respecto- (Significado ... etc., ob. cit. pág. 157).

(469) Citado por Cervera, Torrejón, Fernando en su estudio: "Un giro... etc., ob. cit., pág. 34 y por Santamaría Pastor, Juan Alfonso en su comentario jurisprudencial: "Un paso adelante... etc., ob. cit., pág. 315.-

interpretación general del requisito. Ha venido de esta forma, la reforma a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, a convertirse en el impulso final que agregó caudal a la corriente, que vino a derribar el dique que había levantado siempre la Sala Tercera, aun cuando el artículo que se reformaba de la LJCA era otro (el 132); aunque íntimamente relacionado con el 57.2 e) (470)

En conclusión, el Tribunal Supremo sostiene la tesis de que el precepto de la LJCA que alude al requisito del previo pago es una norma en blanco, o de "reenvío", requiriéndose de otra norma -con rango de ley- que así lo prescriba. Vienen así, al fin, jurisprudencia y doctrina científica a coincidir en punto a la interpretación del artículo de marras.

5.3.4.4.2. El "Solve et Repete" como privilegio de excepción.

Íntimamente relacionado con lo expuesto en el punto precedente -y en cierta forma derivado de él- el privilegio del previo pago tiene en Es-

(470) Mas Santamaría Pastor (en el comentario jurisprudencial al que se aduce en la nota anterior), y, creemos que con buena razón aunque con una buena dosis de pesimismo, que bien puede ser realismo expresa sobre el paso dado por la Sala Tercera: "Desgraciadamente, las cosas no son todavía así. Y no me refiero a la posibilidad, nunca desechada, de que esta sólida doctrina de la Sala 3a. no fuera refrendada por las dos restantes, o de que la propia Sala 3a. vuelva sobre sus pasos en cualquier momento sobre la base de una composición distinta de magistrados, sino simplemente al hecho de que las sentencias comentadas al recortarlo -sustancialmente, eso sí,- el ámbito de aplicación del "solve et repete", pero no lo han condenado de manera alguna. El solve et repete sigue vivo; empequeñecido, pero vivo aún, lo cual sigue siendo muy grave." (ob. cit. pág. 316).

paña un carácter excepcional. En el sentido de que no existe una norma de índole general -como durante mucho tiempo sostuvo, particularmente, la Sala Tercera del Supremo- en base a la cual, cualquier asunto que se plantea a la vía jurisdiccional contencioso administrativa, si el acto controvertido tiene como contenido el pago de una determinada suma de dinero, quien recurre debe pagar antes como presupuesto procesal de admisibilidad de la pretensión.

Y al no existir una norma de carácter general aplicable a todos los casos, entonces se estará a lo que disponen las leyes particulares que versen sobre tributos o multas. Pero aún más: ese carácter excepcional lo vemos en otro sentido. Son pocos los casos en los que las particulares leyes establecen el requisito del previo pago. Se va convirtiendo, así, el privilegio es un eslabón perdido; en un instituto decadente; llamado a desaparecer.

Igual, exactamente, ocurre en Costa Rica. El artículo 83.1 de la LJCA -al que, incluso, se le redujo el radio de acción a lo estrictamente tributario- constituye una norma de reenvío, una norma en blanco y en tal sentido es una norma de excención y no de aplicación general y directa; pero excesivamente riguroso, a nuestro juicio, ya que se opera en la vía administrativa, una vez que ha recaído resolución del Director General de Aduanas y el interesado pretende recurrir al Comité Arancelario.

En síntesis: al calificarse a la respectiva norma como en "blanco" o de "reenvío" desaparece el pretendido carácter general que se le dio

otrora; y al estar contenido en pocas leyes -que van siendo cada vez menos y nos auguramos porque llegue el día que no haya ninguna- es de carácter excepcional su existencia en el Ordenamiento Jurídico. Ese proceso de paulatino debilitamiento del privilegio se observó en Italia -específicamente a cuya experiencia, nos referiremos en el punto siguiente-, en donde finalmente se le dio el tiro de gracia, liquidando su existencia en ciertas leyes sometidas a la Corte Constitucional. Ahí sí que certificaron la defunción del "Solve et Repete", utilizando las palabras usadas por Santamaría Pastor. (471).

5.3.4.5. El "Solve et Repete" frente a las exigencias de los principios jurídicos fundamentales.

5.4.4.5.1. Premisa.

Con base en el principio de hermenéutica jurídica, creemos que el privilegio en cuestión ha de enjuiciarse con base en el resto de las normas que integran el Ordenamiento Jurídico de un país; y, particularmente, a la luz de los llamados principios fundamentales sobre los que se asienta aquél; que no pueden ser contrariados, si ellos mismos no lo preceptúan así, por encontrarse comprometidos, asimismo, otros principios capita-

(471) Un paso adelante... etc., ob. cit., pág. 312.

les de la estructura jurídica del Estado. Por ello de acuerdo con la jerarquía de las normas jurídicas: si una de menor rango contraría otra de grado superior, aquélla está llamada a desaparecer. Y si -como hemos visto- el "Solve et Repete" ha estado contenido -y lo sigue estando en muchos países, incluyendo a España y a Costa Rica- en normas con rango de ley, lo que habrá de preguntarse, en esos países, es si la existencia de él, armoniza con los principios constitucionales a los cuales debe estar indudablemente subordinado.

Porque está muy bien, en nuestro criterio, que la argumentación que se ha tejido en contra de la contenida en los diferentes enfoques que tienden a justificar su fundamento (ya como derivado del principio de ejecutoriedad y de la presunción de legitimidad de los actos administrativos; ya como medio de asegurar la eficaz percepción de los ingresos fiscales y, como su corolario, como vehículo para combatir la mala fe de los contribuyentes morosos que acuden a todas las artimañas para posponer el pago de sus adeudos, incluyendo la interposición del recurso contencioso administrativo con iguales fines; o, finalmente, utilizando como (innoble) instrumento para reducir el número de los recursos que se pueden interponer contra los actos de liquidación tributaria); opiniones que, por otra parte, creemos que aun colocados desde ellas, han sido "pulverizadas" por las razones de mayor peso que se han dado, vistas incluso desde los ángulos, en que se han colocado sus sostenedores -tanto en las justificaciones "políticas" o "jurídicas" llamadas por Martín Oviedo-; pero creemos que hay algo falseado, algo que se quiere escapar y es, en

nuestro criterio, el verdadero cotejo, la efectiva confrontación que se debe hacer entre dos cuestiones: el "Solve et Repete" y los principios fundamentales que con su significado se contrarían o, por el contrario, se ajustan a ellos. Y en el supuesto de que choquen con ellos, discernir si deb^a prevalecer el primero o los segundos. Si tienen mayor en ti da los segundos que el primero. La respuesta es obvia.

Creemos que de esta manera se puede hacer un análisis más jurídico, menos maleable, según los particulares gustos de quien propugna la existencia del privilegio; más riguroso; en fin, más de juristas, que han de ser, quienes en definitiva, están llamados a dar su veredicto sobre el punto.

Llamando las cosas por su nombre propio, el "Solve et Repete", o "Previo pago", es el privilegio de la Administración, de carácter procesal, según el cual se exige a quien va a recurrir contra un acto de ella, el pago de la cantidad ("canga") a que el mismo acto se refiere, como pre su p ue sto pre vi o a la admisión de la pretensión.

Y con cuáles principios fundamentales del Ordenamiento Jurídico ha de confrontarse el instituto así definido?. Creemos que con los siguientes: el Principio de Igualdad ante la Ley; el Principio de Acceso a la Justi cia del administrado; y con el Principio de Revisión de los actos administrativos por la jurisdicción contencioso administrativa, como garan tía individual derivada de la anterior. (472)

(472) Manuel Francisco Arévalo expresa que el "Solve et Repete" "puede

Pero estimamos que, antes de continuar con nuestra exposición, conviene hacer algunas reflexiones--siguiendo al profesor Sáinz de Bujanda- con relación a los principios fundamentales, a algunos de los cuales nos estamos refiriendo.

Creemos con Sáinz de Bujanda que "... no todo Estado es Estado de Derecho", sino que lo es tal únicamente "el Estado cuyo derecho dota de una específica estructura y contenido a la comunidad política". Siendo

atentar el principio de la seguridad jurídica, que es de rango superior al de la eficacia de la recaudación." "La esencia y razón de ser de la seguridad jurídica estriban precisamente en estatuir un derecho claro e inequívoco frente a las distintas exigencias de finalidad en pugna" (Radbruch, Gustav; Introducción a la Filosofía del Derecho; ob. cit. pág. 44); por ello no vemos con claridad la relación que ha establecido Clavero Arévalo al considerar que el "Solve et Repete" atenta contra el principio de seguridad jurídica, si, precisamente, dicho privilegio está contenido en el derecho positivo -en las normas jurídicas con rango de Ley- de los países que lo regulan y al ser del conocimiento de los particulares éstos saben a qué atenerse; ya que el principio de seguridad jurídica va vinculado de modo esencial a la legalidad, ya que a quella se convierte en el principio inmediato de legitimación de ésta; por eso creemos que "la seguridad jurídica es un principio de carácter subsidiario de los principios jurídicos, ya que dicha seguridad -según expresión de Radbruch- "sólo puede ser cumplida mediante la positividad del Derecho" (citas de Juan Ramallo Massanet; Seguridad Jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio; Revista Hacienda Pública Española; Instituto de Estudios Fiscales; Nº 21; 1973; Madrid; pág. 102). Ahora bien, incluso con la interpretación más profunda; que el significado subsidiario del principio, a juicio de Ramallo Massanet es el carácter valorativo, que pueden suponer: a) Ausencia de arbitrariedad (como acto injusto o infundado), que se logra a través de dos medios: una normativa (momento de legislar) y la otra aplicativa (sea el momento de actuación de la Administración); y b) La existencia de medios para eliminar o combatir la arbitrariedad anterior y establecer los derechos subjetivos (llamado el momento del Juez). (Idem anterior, pág. 103). Pero si el legislador -aun dentro de esta concepción más profunda del "carácter valorativo" del principio de seguridad jurídica- ha establecido el "Solve et Repete" y la Administración lo aplica, si correspondiere en su vía,

aquella forma histórica que sirve a la concepción personalista, que esencialmente exige una organización jurídica determinada de ciertos aspectos de la vía política. (473) A cuyo tema nos hemos referido ya, en los inicios del presente estudio, pero que conviene reiterar en aquellos extremos más salientes, a los fines de enjuiciar mejor, y en forma inmediata, la figura jurídica en examen.

Y que para servir a la citada concepción personalista, la nota característica del Estado de Derecho es su juridicidad, que le da una fisonomía propia a base de dar contenido institucional a cierto ámbito de la citada vida política. Por ello -afirma Sainz de Bujanda, siguiendo al profesor Legaz y Lacambra- "en el Estado de Derecho se cumple una concepción de justicia objetivamente válida, a saber, la que cree en el valor y dignidad humana y sus derechos fundamentales, sin perjuicio de las exigencias del bien común, que derivan del hecho de que la vida de la persona es, desde su raíz, coexistencia en formas sociales y comunitarias."

(474)

o el Juez lo observa, qué violación puede existir de dicho principio si está recogido en el derecho positivo? Realmente no le vemos relación con el mencionado principio en la opinión externada por Clavero Arévalo y que ha ameritado este comentario marginal, pero que lo formulamos ya que en nuestra exposición hemos afirmado que, en nuestro criterio, se encuentran involucrados dos principios fundamentales del Ordenamiento: el de Igualdad ante la Ley y el de Acceso a la Justicia -y vinculado con éste el de la revisionalidad de los actos de la Administración por parte de la Jurisdicción Administrativa-, que deben examinarse en relación con el establecimiento del "Solve et Repete". Sobre el principio de eficacia en la recaudación- al que alude Clavero Arévalo- ya nos hemos referido, pero lo haremos contraponiéndolo a los citados, más adelante.

(473) SAINZ DE BUJANDA, Fernando; Hacienda y Derecho; II; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1962, pág. 162

(474) Idem anterior, pág. 163.

Por ello, independientemente del sistema político bajo el cual se organice una comunidad, los derechos fundamentales de la persona humana constituye uno de los ineludibles bastiones sobre los cuales se levanta la organización de cualquier comunidad política. Y esos principios fundamentales -que no son expresión de los derechos que le asisten a la persona aisladamente vista, sino en tanto y cuanto forme parte de dicha comunidad y en tal sentido son derechos de todos y de ninguno en particular-, han de ser respetados y, diríamos más, deben ser potenciados para que surja su efectivo ejercicio por parte de los integrantes de la respectiva colectividad.

Obviamente, existen principios jurídicos fundamentales -como los aludidos de legalidad y de seguridad jurídica- que guardan una estrechísima relación o que se complementan o que uno es el presupuesto del otro; pero también, habrá otros que analizados frente a una situación concreta, lindan en sus fronteras con otros principios, negándolos o debilitándolos o condicionando su ejercicio. Ese es el caso, en nuestro criterio, de la relación que se establece -según han sostenido algunos, al estudiar el hipotético fundamento del "Solve et Repete" y que nosotros negamos rotundamente- entre el Principio de Eficacia en la Recaudación y los principios, a los que hemos aludido, de Igualdad ante la Ley y de Acceso a la Administración de Justicia. Dediquemos unas cuantas frases a este aparente enfrentamiento de principios jurídicos fundamentales.

El profesor González Pérez (475), hace un enunciado de los principios generales del administrado. Entre los cuales incluye los principios de igualdad, de acceso a la justicia y el de Administración eficiente, vale decir, aquellos que nosotros hemos colocado en una hipotética situación de enfrentamiento por mérito del "Solve et Repete", que constituye un pretendido medio de lograr la eficacia en la acción cobratoria de la Administración.

Expresa el profesor González Pérez que: "Cualquiera que sea el tipo de función administrativa, cualquiera que sea el sector o realidad social objetivo de intervención (en nuestro caso las tareas recaudatorias de la Administración Tributaria), lo que interesa al administrado es una Administración eficaz que cumpla adecuadamente los fines encomendados, que acuda con rapidez allí donde sea necesaria su presencia, que resuelva bien y pronto los expedientes". Estimando que la celeridad y eficacia para el administrado son tan importantes como el principio de legalidad, ya que de "poco serviría una Administración que cumpliera estrictamente la Ley cuando se llegase a pronunciar su decisión fuese innecesaria." (476)

Pero, como creemos que está suficientemente demostrado -o al menos abundantemente sustentado con razones- el "Solve et Repete" no es un medio para lograr la eficiencia administrativa en las tareas recaudatorias; sino

(475) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Administrado; Publicaciones Abella; ob. cit.,

(476) GONZALEZ PEREZ, Jesús, El Administrado ... etc., ob. cit., pág.60

un reducto de ineficacia al cual se recurre en defecto de adecuadas téc
nicas. Ciertamente es que constituye un principio fundamental el de una Ad
ministración eficiente; pero el "Solve et Repete" es manifestación de to
do lo contrario: carencia de celeridad y de tino en el cobro general de
los tributos, constituyendo un expediente fácil para percibir conforme
se recurre, al costo elevadísimo de negar el acceso a la Administración
de Justicia, si no se cumple; teniendo la Administración efectivos ins-
trumentos -las potestades que se derivan del principio de ejecutoriedad
de los actos- para proceder al cobro general, rápido y eficaz de sus a-
deudos. Creemos que no hace falta insistir más al respecto; y, en conse-
cuencia, manifestamos que dicho enfrentamiento no existe -que resulta a-
parente- y que los principios fundamentales de Igualdad ante la Ley y de
Acceso a la Justicia, permanecen intactos. En nuestro criterio, enton-
ces, no existe cotejo de principios, sino violación de postulados funda-
mentales por un privilegio odioso de la Administración.

A esta altura de la exposición sobre este tema, creemos conveniente alu-
dir a la doctrina española (477) e italiana y a la jurisprudencia de es-
te último país, a los fines de poner de relieve la consideración que
los respectivos países han dado a los principios fundamentales de ma-
rmas, al enjuiciar el requisito del "Solve et Repete".

(477) En la doctrina española, expresamente, por ejemplo, se pronuncian
en tal sentido: De Mendizábal Allende, Rafael: Significado Actual
... etc., ob. cit. pág. 158; González Pérez, Jesús dice al respecto: "...
no puede ser más contrario al principio de igualdad ante la Ley un precep-
to como el de solve et repete; para ciertas fortunas no supondrá la menor
molestia el tener que pagar antes de recurrir; para otras supondrá una gra

5.3.4.5.2. El solve et repete frente a las exigencias de los Principios de Igualdad ante la Ley y de Acceso a la Justicia.

Se ha estimado que el privilegio del "Solve et Repete", no solamente es ajeno a las necesidades inmanentes de la organización administrativa, si no que contraría, abiertamente, el principio de igualdad ante la ley, consagrado en las Constituciones Políticas o leyes fundamentales, prácticamente, de todo país del mundo civilizado.

Desde ya conviene señalar que la jurisprudencia española no ha mencionado el argumento que el "Solve et Repete" sea contrario al principio de Igualdad ante la Ley o al de acceso a la justicia; y ello es entendible porque los fallos que ha emitido han sido con motivo de juicios contencioso-administrativos en los cuales no pareciera lógica, y legal, que a delantase criterios sobre cuestiones de índole constitucional.

El principio de Igualdad ante la Ley tiene dos facetas que conviene destacar, a los fines de comprender cómo el "Solve et Repete" lo contraría.

ve carga, y para otras, la imposibilidad de acudir a los Tribunales para defenderse de las arbitrariedades de la Administración." (Hacienda y Proceso... etc., ob. cit., pág. 645); Juan Alfonso Santamaría Pastor expresa sobre el particular: "... todas las normas materiales que exigen el previo pago son, pura y simplemente, normas inconstitucionales, normas que incurren manifiestamente en contrafuero. Y esto no es en modo alguno una ocurrencia, sino una realidad...", citando a continuación los pronunciamientos de la Corte Constitucional italiana, a los cuales haremos alusión más adelante (Un Paso Adelante... etc., ob. cit. pág. 318); asimismo, menciona el punto José María Martín Oviedo en términos de que la supresión del "Solve et Repete", se apoya en las "exigencias del principio de igualdad ante la Ley", quien cita como partícipes de su opinión a De Mendizábal y a Garrido Falla (La Decadencia de la Regla, etc. ob. cit. pág. 161)'

A cada una de ellas corresponde enfoques distintos, pero que se complementan para darnos un concepto unitario. Siguiendo a Entrena Cuesta, tenemos por un lado la llamada "Igualdad Civil" y por el otro la "Igualdad Real." (478) Una alude a la posición de cada persona con relación al Ordenamiento Jurídico; y la otra al efectivo ejercicio, llegado el momento, de los derechos que le otorga el citado Ordenamiento. Porque de qué le valdría al hombre que se le otorguen derechos, si las normas jurídicas concretas que desarrollan determinadas instituciones vienen a falsear el goce de ellos?. De qué le sirve al hombre la aptitud en que se encuentra para disfrutar de los derechos -porque el Ordenamiento se los otorga por la sola condición de ser hombre- si, luego, las particulares instituciones no propician el desarrollo de esa "igualdad civil" -o contrariamente la niegan o la limitan o condicionan u obstaculizan- a base de mecanismos que le permitan de hecho superar las "verdaderas diferencias" que en el plano económico, mental -de ahí las reglas sobre la capacidad de las personas y la representación para los que no pueden valerse por sí mismos-, social y de otra índole, que se dan entre los hombres. Porque los hombres son iguales ante la Ley, pero esa aptitud no es suficiente por sí sola si la ley, partiendo de las diferencias reales entre los hombres, no institucionaliza vehículos, que permita que en el goce de los derechos puedan todos ser absolutamente iguales.

(478) ENTRENA CUESTA, Rafael; El Principio de Igualdad ante la Ley y su aplicación en el Derecho Administrativo; Revista de Administración Pública: Nº 37; enero-abril 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.

En fin, la "igualdad real" -a diferencia de la "igualdad civil" en la terminología de Entrena Cuesta- "propugna que se garantice a todos los hombres un ejercicio actual de todos los derechos". (479) Siendo, obvio, que aquello que en vez de propiciar el goce de los derechos actuales de todos los hombres, los obstaculiza, contraría abiertamente el principio de igualdad ante la Ley. Pareciera ser que, partiendo del enfoque de Entrena Cuesta aludido, realmente, el Principio de Igualdad ante la Ley está sujeto a otro derecho material, de contenido práctico a través del cual se refleja, ya que en el sentido real del principio el papel que éste juega es el de habilitar el ejercicio de otros derechos, quitando obstáculos o propiciando el establecimiento de mecanismos para que quienes se encuentran en una situación de desigualdad real, puedan, asimismo, que aquellos que no la tienen, disfrutar de los derechos.

Parece ser que esta concepción de la "igualdad real", nos remite a otro derecho. Es decir, su contenido se da en virtud de la existencia de otro derecho reconocido por el Ordenamiento Jurídico, ya que si lo que significa este sentido del principio: de que se asegure el "ejercicio actual de todos los derechos", ha de interpretarse que se refiere a los derechos que se reconozcan por el Ordenamiento; y, entonces, habrá que identificar, en el caso de que se trate, qué derecho se otorga para de

(479) ENTRENA CUESTA, Rafael; El Principio de Igualdad ... etc., ob. cit., pág. 64.

terminar si se está asegurando su ejercicio, o, por el contrario, se es
tá impidiendo u obstaculizando. (480)

(480) Para De Mendizábal Allende, el "Solve et Repete" infringe el prin-
cipio de Igualdad ante la Ley en "dos de sus facetas": "1. En la
esfera procesal destruye el inestable equilibrio de las partes litigan-
tes...", ya que se ve reforzada por un obstáculo defensivo de gran enver-
gadura.", agregado a la posición de supremacía que ya tiene la Adminis-
tración y las potestades que de ella se derivan (que Alcalá-Zamora y To-
rres ha dicho respecto a esa posición de supremacía que "por mucho con-
sienta agacharse es siempre un gigante". en cita que hace de él De Men-
dizábal); infringe el principio de igualdad, asimismo, ya que significa
además, "una discriminación en perjuicio de los económicamente débiles."
(Significado Actual... etc., ob. cit., pág. 155). El primer argumento si
bien es aceptable como crítica a que se continúen acentuando los privile-
gios de la Administración (para que el gigante no crezca aún más, para-
frasiando a Alcalá-Zamora y Torres), lo cierto es que no es convincente
para apoyar la tesis de que infringe el principio de mérito; ya que, i-
gualmente, podríamos decir de otros existentes en favor de la Administra-
ción (como por ejemplo el de la decisión previa); estamos conformes que
dicho privilegio no se justifica desde muchos puntos de vista y de que
es una manifestación de "autotutela en segunda potencia" -como la concep-
túan García de Enterría y Fernández Rodríguez) por lo que no es equipara-
ble con otros privilegios o principios que verdaderamente sí tienen ese
carácter (como afirma el profesor González Pérez, cuando critica el pre-
tendido fundamento en el principio de ejecutoriedad y presunción de legi-
timidad de los actos administrativos). Pero al fin y al cabo para el Or-
denamiento Jurídico unos y otros son privilegios o principios o potesta-
des; y destruye tanto la inestable relación de equilibrio unos como otros;
aun cuando unos tengan justificación y otros no. El segundo argumento,
sea de que el "Solve et Repete" discrimina en contra de los económicamen-
te débiles, creemos que ello constituye el verdadero fundamento real por
el que quienes en dicha situación apremiante se encuentran no pueden ejer-
cer un derecho que el principio de igualdad está llamado a garantizar. La
fragilidad que le observamos a esta afirmación es que ella llevaría a a-
firmar que respecto a los económicamente "pudientes", qué infracción al
Principio de Igualdad podría alegarse si su posición real, supera al exi-
gencia del privilegio?. Recordemos, al respecto, lo que ha expresado el
profesor González Pérez: "... para ciertas fortunas no supondrá la menor
molestia al tener que pagar antes de recurrir; para otros supondrá una
grave carga..." (Hacienda y Proceso... etc., ob. cit., Nota 109). Obvia-
mente la especulación que hemos hecho en torno a la afirmación formulada
por De Mendizábal se resuelve, en nuestro criterio, así: mientras haya
diferencias económicas entre los hombres -y lamentablemente siempre las
habrá-, cualquier derecho que suponga para su ejercicio la existencia
siempre de medios económicos (aún cuando los respectivos pagos lo serán

"En todo verdadero Estado de Derecho -se ha dicho- todo acto administrativo debe ser objeto de control jurisdiccional." (481) Esta afirmación, que constituye una máxima, genera un derecho subjetivo en favor del administrado, quien inconforme con la actuación de la Administración, pone a caminar todo el sistema de remedios y recursos que con relación al acto, el Ordenamiento debe garantizarle. De nada valdría el principio consistente en que los actos de la Administración, sean revisables en la vía jurisdiccional, si el Ordenamiento no le garantiza al particular el efectivo ejercicio del derecho de cuestionar los actos de aquélla. Es el principio de acceso a la justicia, que el profesor González Pérez lo incluye como un principio fundamental del administrado; ya que éste "debe tener plenamente garantizado el acceso a la justicia, a los órganos jurisdiccionales, para formular toda pretensión, cualquiera que sea su contenido, frente a los órganos administrativos." (482)

Así, el principio de igualdad ante la Ley -en su aspecto real, que presupone: la igualdad de aptitudes de todos los hombres para disfrutar de los derechos" (483) -garantizar el ejercicio efectivo del derecho a tener acceso a la justicia; a que, con la impugnación del particular, se revise el acto administrativo, que le causa perjuicio. Y en el caso de marras, el "Solve et Repete" limita, obstaculiza -o eventualmente niega a

en función de sus réditos), imposibilita el ejercicio o dificulta, dependiendo de que se satisfaga una suma de dinero o no y en tal sentido la Ley propicia una desigualdad que consiste en que quien tiene medios económicos, puede disfrutar del derecho de que se trata, y no así, quien no los posee.

(481) GONZALEZ PEREZ, Jesus; El Administrado...etc., ob. cit., pág. 63.

(482) El Administrado ... etc., ob. cit., pág. 63.

(483) ENTRENA CUESTA, Rafael; El Principio ... etc., ob. cit., pág. 64.

quien no logra superar el escollo procesal- el ejercicio de ese derecho que constituye, según vimos, un principio fundamental del administrado; por lo que, sin lugar a dudas, es contrario al Principio de Igualdad ante la Ley por impedir, a quienes no tienen recursos económicos, el acceso a la justicia; propiciando, así, el citado privilegio, una posición desigual del administrado frente al ejercicio de un derecho fundamental, subordinado a la situación económica; y, en tal caso, el Ordenamiento mantiene un instituto que discrimina entre unas personas y otras, según el factor económico; anormalidad que únicamente se corrige eliminando de raíz -de manera absoluta- el privilegio del "previo pago" por infringir principios de rango jurídico superior. Los países que regulan el privilegio y han elevado a la categoría de preceptos fundamentales, a los referidos principios de Igualdad ante la Ley y de Acceso a la Justicia -y dudamos que haya uno solo que no los incluya en sus ordenamientos de manera directa o indirecta- tienen ante sí un virtual juicio por inconstitucionalidad del citado privilegio; cuyo éxito es posible en la medida que haya jueces independientes, progresistas y bien ilustrados. Dando, obviamente por entendido, que exista la vía del citado juicio respecto de las normas legales y reglamentarias existentes.

Un ejemplo, citable, es Italia. En este país después de una cerrada crítica contra el "Solve et Repete" (484), la Corte Constitucional declaró

(484) La regla fue instituida en Italia por Ley de 20 de marzo de 1865. La jurisprudencia fue extendiendo su aplicación con base en la frase "en materia de impuestos". Pero la repulsa de la doctrina se hizo

re constitucionalmente ilegítimo dicho privilegio.

En dicha nación "un importante caso de presupuesto procesal particular a los juicios con la Administración era el previsto por el segundo párrafo del artículo 6° de la Ley Contencioso Administrativa, en base a la cual, a fin de ejercitar una enérgica presión sobre el contribuyente, en todas aquellas causas tributarias (exceptuadas las relativas a eventuales suplementos) la admisibilidad de la demanda judicial era condicionada al previo pago del impuesto la(llamada regla del "Solve et Repete")." (485)

Dicho párrafo segundo del artículo 6° de la Ley Contencioso Administrativa -contentivo del "Solve et Repete"- era "reproducido en casi todas las leyes especiales tributarias." Y, al igual que en España, se debatía respecto a si el citado privilegio constituyese una aplicación del principio general de la ejecutoriedad de los actos administrativos en

sentir. (José María Martín Oviedo; La Decadencia de la Regla ... etc., ob. cit., pág. 150-151. El Segundo Congreso de hacendistas italianos, celebrado en Turín en mayo de 1952, aprobó por unanimidad, en la "Memoria" presentada por su Presidente Antonio Uckmar, la supresión pura y simplemente del "Solve et Repete" por considerarla "una institución cuyo único fundamento es un privilegio opresivo en favor del Fisco, que constituye un verdadero caso de denegación de justicia." (Cita recogida en su estudio por Martín Oviedo; ob. cit., págs. 149-150, agregando el siguiente comentario: "Pocas veces un grupo científico ha condenado con palabras más duras una institución centenaria del Derecho Positivo"; De Mendizábal Allende, Rafael; Significado Actual... etc., ob. cit., pág. 158).-

(485) SANDULLI, Aldo; Manuale di Diritto Amministrativo; XII, Edición; Josene-casa editora; Nápoles; 1974; pág. 904.-

el campo tributario "o bien un ulterior medio de satisfacción de la pre
tensión tributaria, diferente de la ejecutoriedad." (486)

La citada disposición, no obstante, vino a menos en virtud de la decla-
ratoria de ilegitimidad constitucional por parte de la Corte Conatitu-
cional de Italia, por ser incompatible con los artículos 3, 24 y 113 de
la Constitución. (487)

La vigente Constitución de la República italiana -de 27 de diciembre de
1947- establece el principio de Igualdad ante la Ley, al disponer en
su párrafo primero que todos los ciudadanos están en paridad de dignidad
social y son iguales ante la Ley, sin distinciones de ninguna índole, en

(486) VIRGA, Pietro; La Tutela Giurisdizionale... etc., ob. cit. pag.102.

(487) Sentencia n. 21 de 29 de marzo de 1961, que lo ha declarado así
con apoyo en el artículo 3 constitucional y que se ha resumido así:
"La imposición de la carga del pago del tributo, regulado como presupues-
to imprescindible para la actuación de la acción jurisdiccional (el llama
do solve et repete: art. 6, segundo párrafo, ley 20 marzo 1865, n.2248) di-
rígida a obtener la tutela del derecho del contribuyente mediante la veri-
ficación judicial de la ilegitimidad del tributo mismo, está en colisión,
a juicio de la Corte, con la norma contenida en el artículo 3, ya que es
evidente la diferencia de trato que existe entre el contribuyente que es-
té en grado de pagar inmediatamente la totalidad del tributo, y el contri-
buyente que no tenga medios suficientes para hacer el pago, ni pueda pro-
curárselos fácilmente recurriendo al crédito, entre otros porque, inclu-
so en caso de victoria en juicio, no obtendría el reembolso de las sumas
pagadas tardíamente. Al primero le está, entonces, permitido, precisamen-
te debido a sus condiciones económicas, de pedir justicia y de obtenerla,
donde pueda probar que tiene razón; al segundo esta facultad se le hace
difícil y a veces imposible, no sólo de hecho, más también en base al de-
recho, a causa de un presupuesto procesal establecido por la ley y consis-
tente en la carga del pago de una suma, eventualmente, considerable."
(Lavagna, Carlo; La Costituzione Italiana commentata con le dicizioni della
Corte Costituzionale; ob., cit. págs. 112-113).

virtud del sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas o de las condiciones personales o sociales. (488)

Y el segundo párrafo del mismo artículo constitucional, dispone que es tarea de la República remover todos los obstáculos de orden económico y social, que, "limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno desarrollo de la persona humana y la efectiva participación de todos los trabajadores a la organización política y social del país." (489) Que ha sido considerado como integrativo del principio de igualdad, ya que a través de la remoción de los impedimentos que se oponen al "efectivo goce de los derechos, abstractamente reconocidos a todos", que reviste una importancia capital para poder "identificar las finalidades sociales que la constitución ha asumido como directivas para la acción" del Estado (490) se está realizando efectivamente

(488) De este principio de paridad entre todos los sujetos privados constitucionales se deriva que "la igualdad ante la ley no puede querer decir otra cosa que igualdad del número y de la naturaleza de las situaciones jurídicas que hacen titular a cada sujeto: igualdad de derechos, de obligaciones, de poderes. Permanecen a salvo, naturalmente, las desigualdades constitucionalmente previstas o, como fuere, constitucionalmente lícitas por motivos de capacidad... En otras palabras, todos los sujetos privados son puestos por la Constitución en posición perfecta de igualdad entre ellos ante la Ley, y son, por ende dotados de cualidad o status, perfectamente idénticos; sólo diferencias de capacidad pueden crear desigualdades..." (Barile, Paolo; *Le Libertà nella Costituzione*; Lecciones; CEDAM Casa Editora; Pádua; 1966; págs. 87-88).

(489) *Costituzione della Repubblica e Corte Costituzionale*; Casa Editora Stamperia Nazionale; Roma, 1964; pág. 6.

(490) MORTATI, Costantino; *Istituzioni di Diritto Pubblico*; Tomo segundo; CEDAM Casa Editora; Pádua; 8a edición; 1969; págs. 945-946.

el Principio de Igualdad ante la Ley de todas las personas que integran la comunidad.

Con apoyo en el precitado artículo 3 de la Constitución de la República Italiana, la Corte Constitucional de ese país, ha estimado que el "Solve et Repete" es ilegítimo constitucionalmente ya que contraría el Principio de Igualdad ante la Ley por él garantizado, ya que es evidente la diferencia que existe entre el contribuyente que está en condiciones de pagar el tributo discutido, y el contribuyente que no tenga medios para poder realizar el pago, ni puede procurárselos, incluso, acudiendo al crédito.

Anteriormente la Suprema Corte de Italia había, por el contrario, constantemente considerado manifiestamente infundada la excepción de ilegitimidad constitucional del privilegio de mérito. Que, cuando fue declarada hizo exclamar a Allorio, que debía acogerse con satisfacción esta "ejemplar decisión que, aboliendo una norma que se había convertido en anacrónica, produce una notable contribución a los fines de la progresiva adecuación del derecho procesal tributario a los principios solemnemente proclamados por la Constitución en tema de relaciones entre el ciudadano y la Administración Pública". (491)

Y, en verdad, la decisión de la Corte Constitucional vino a dar la "es

(491) ALLORIO, Enrico; Diritto Processuale Tributario; ob. cit. pág. 617.

tocada" mortal al instituto; que ya, entonces, en Italia -como hoy en España- estaba en franca decadencia por mérito de la doctrina científica que se había avalanzado en contra de ella. Finalmente, así, tuvo eco dicha doctrina y, particularmente, se escuchó la recomendación unánime del Segundo Congreso Internacional de Hacendistas Italianos celebrado en Turín en 1952, que recomendaba, pura y llanamente, la supresión del "Solve et Repete" por considerarlo una "institución cuyo único fundamento es el privilegio opresivo en favor del Fisco, que constituye un verdadero caso de denegación de justicia." (492)

Allorio comentando el fallo de la Corte Constitucional -el citado de 31 de marzo de 1961-, observaba que suscitaba alguna perplejidad el mismo por la duda que surge- de cuya opinión participamos y la externamos con ocasión de las consideraciones que hicimos en torno al tópico (ver nota 488)- que siendo el "Solve et Repete" exigible en las relaciones con todos los contribuyentes, infringiere el principio de igualdad en línea de derechos, o no constituyese "un eventual obstáculo de orden económico limitante de hecho de la igualdad de los ciudadanos."

Observando el citado autor italiano, que la regla más bien aparecía en oposición con la Constitución desde un ángulo diferente, "en el sentido que ella limitaba o podía de hecho excluir el ejercicio del derecho de acción que nuestro Ordenamiento constitucional tutela inflexiblemen-

(492) Ya citado en nota 484.-

te, asimismo, en relación con la Administración Pública." (493)

Así, con base en esta posición de Allorio -que nos parece lógica-, en primer término, es decir, no más de entrada, el privilegio del "Solve et Repete", violenta el Principio de Igualdad ante la Ley, que en sí constituye un derecho en abstracto y cuyo contenido lo da otro derecho: el acceso a la justicia, que es uno de los principios del administrado y que las leyes fundamentales, generalmente garantizan; unas en forma expresa y en otras se desprende lógicamente por la existencia de otras instituciones y principios fundamentales. (494) Derecho en abstracto, no obstante, que adquirirá cuerpo por la existencia de otros derechos o, en defecto de ellos, por la presencia en el Ordenamiento de otros principios e instituciones que lo presuponen.

La Corte Constitucional italiana, en los diferentes fallos que verfió, reiteró la ilegitimidad constitucional del "Solve et Repete", (495) apoyándose no sólo en el aludido artículo 3, que se refiere al Principio

(493) ALLORIO, Enrico; Diritto Processuale...etc., ob. cit., pág. 618.

(494) Creemos como el profesor González Pérez que la función de los principios jurídicos -y él expresa este criterio al analizar los principios generales del administrado-, "no se agota de servir de fundamento al Ordenamiento", ya que si constituyen la base sobre la cual descansa aquél, "nada más lógico que acudir a ellos en la labor de interpretar cada una de las normas que lo integran", y, particularmente el principio de igualdad- que como los demás principios jurídicos- "cumple una función hermenéutica, al servir de fuente directa en caso de insuficiencia de la ley, de la costumbre, por disposición expresa del artículo 6 del Código Civil" de España (El Administrado; ob. cit., págs. 29-30).

(495) La primera sentencia de ilegitimidad constitucional de fecha 31 de marzo de 1961 -la número 21-, dió lugar a la discusión de si en virtud de aquella -por ser de carácter general la Ley de lo Contencioso-

de Igualdad ante la Ley, sino, además, en los artículos 24 y 113 del mismo texto constitucional por considerarlos, asimismo, violentados.

Según el artículo 24, *ibidem*, todos pueden obrar en juicio para la tutela de los propios derechos e intereses legítimos; afirmando en forma absoluta que la defensa es un derecho inviolable en cualquier estado y grado del procedimiento; y se asegura a los económicamente débiles ("non abbienti"), con adecuados institutos, los medios para obrar y defenderse ante cualquier jurisdicción. (496)

cioso Administrativo que recogía el artículo 6, declarado inconstitucional- las demás disposiciones legales existentes en el Ordenamiento Jurídico italiano, serían, igualmente, inexistentes en virtud de la declaratoria vertida por la Corte Constitucional. Así, por ejemplo, Gian Antonio Micheli opina que "la eficacia de la sentencia de la Corte se entiende mecánicamente, automáticamente a todos aquellos actos legislativos que la contienen (es decir la regla del solve et repete). incluso si los actos mismos no han constituido objeto de una específica demanda y por ende de pronunciamiento de la Corte Constitucional, dicha conclusión la deriva el citado autor en base al valor general del artículo 6 de la Ley de lo Contencioso. A lo cual Enrique Allorio acota lo siguiente: "Esta tesis, desde un punto de vista estrictamente lógico, aparece dotada de un cierto vigor; pero, en mi criterio, no es adherente al derecho positivo por el cual es fácil derivar que el objeto del juicio constitucional es no ya lo estatuido por el legislador, si no más bien al acto normativo" (Diritto Processuale... ob. cit., pág., 618-619, nota 10 puesta al pie de la primera página de las citadas). Pero el punto fue resuelto rápidamente por la tantas veces aludida Corte Constitucional, y, a partir de la declaratoria de 31 de marzo de 1961, se produjeron otros fallos que dejaron sin efecto el requisito de previo pago.

(496) Por lo que resulta un contrasentido que el Estado procure a los económicamente débiles, adecuados institutos, los medios adecuados para obrar y defenderse, si, precisamente, con el privilegio del "Solve et Repete", se les niega la posibilidad de que se defiendan los que, en línea de principio, pretende amparar el artículo 24 *ibidem* .-

Y el "Solve et Repete", precisamente, es el vehículo que obstaculiza la acción del particular para poder obrar en juicio en defensa de sus derechos e intereses legítimos; impidiéndole, eventualmente, absolutamente defenderse; y dificultándosele, en otros casos, acudir a los órganos competentes para fines idénticos.

Por su parte el artículo 113 de la Constitución Italiana -en base a la cual, igualmente, se ha declarado la ilegitimidad constitucional del previo pago- dispone que contra los actos de la Administración Pública es admitida siempre la tutela jurisdiccional de los derechos y de los intereses legítimos ante los órganos de la jurisdicción ordinaria.

No hace falta, con relación al precitado artículo 113, insistir de cómo la presencia del "Solve et Repete" en el Ordenamiento Jurídico, obstaculiza la acción del particular con relación a los actos de la Administración que para ser recurridos, se requiere el cumplimiento de una exigencia, no siempre cumplible por todos por razones de índole económica.

Con relación a la experiencia italiana a que hemos hecho mención, restanos decir, únicamente, que la nueva reforma tributaria, operada con base en la Ley de delegación legislativa al Gobierno de la República de 9 de octubre de 1971, número 825 y los correspondientes decretos delegados del Presidente de la República, que se dictaron con base en aquélla, excluyeron toda referencia al requisito del "previo pago", con lo que definitivamente quedó borrado de la faz jurídica de Italia y, lógicamente,

no vemos posibilidad de que resucite, ya que su eliminación no fue la expresión espontánea de un día, sino el trabajo sostenido, durante muchos años de innumerables autores y un proceso gradual de maduración de la jurisprudencia. (497)

Creemos que no hace falta ningún esfuerzo dialéctico para poner en evidencia que los fallos vertidos por la Corte Constitucional italiana, tienen una trascendencia más allá de sus fronteras. Ello en virtud de que el apoyo que sirvió para declarar su ilegitimidad constitucional, en líneas generales -aunque en forma idéntica en su sustancia- igualmente existe en España y en Costa Rica.

Con relación a España, Santamaría Pastor afirma que las normas que con-

(497) "No ha sido necesario declarar la ilegitimidad de las otras disposiciones legislativas en las cuales la regla resultaba enunciada, ya que las administraciones no han apelado más a ella. De todas maneras la regla no ha sido contenida en las leyes de la reforma tributaria.", expresa Aldo Sandulli (Manuale di Diritto Amministrativo; XII edición; ob. cit.; pág. 905.) Allorio, por su parte, expresa: "La regla ahora ha caído, pero, desgraciadamente, no a obra del legislador. (aún inactivo o no obstante las recientes voces que se han levantado unánimes a deplorar el vano transcurso de un decenio -lo decía alrededor de 1962- fecundo de concretas propuestas, no obstante en virtud de una sentencia de la Corte Constitucional (la de marzo de 1961)" (Allorio, Enrico; Diritto Processuale... etc., ob. cit., pág. 617). Diríamos a ello que, finalmente, el legislador se hizo eco no incluyendo en la Reforma Tributaria del 71, el privilegio de marras, aunque -como ha ocurrido en España y en Costa Rica con la LGT y el Código Tributario, respectivamente- sin hacer pronunciamiento expreso prohibiéndolo o derogándolo en los textos legales que aún quede oculto.

tienen el requisito del previo pago "son normas inconstitucionales, normas que incurren manifiestamente en contrafuero. Y esto no es en modo alguno una ocurrencia, sino una realidad. Hace ya bastantes años, la Corte Constitucional italiana declaró la inconstitucionalidad de la regla del solve et repete, como contraria al principio de igualdad... también acogido en nuestras Leyes Fundamentales (artículo 3º del Fuero de los Españoles) y que en lo que a protección jurisdiccional se refiere, se plasma en un derecho a la justicia, que no podrá ser negado ni limitado por motivos económicos (Principio IX de la Ley de 17 de mayo de 1958 y artículo 30 de la Ley Orgánica del Estado). derecho que el solve et repete vulnera abiertamente. La gratuidad de la justicia para aquellos que carezcan de medios económicos es una exigencia constitucional que no se satisface meramente con las técnicas del beneficio de pobreza y del turno de oficio; antes bien, es un principio capital del Estado de Derecho que prohíbe toda posible limitación al derecho de residenciar los conflictos ante los Tribunales de Justicia en base a motivos económicos. Constitucionalmente, el acceso a la justicia no puede quedar condicionado a la posesión de medios económicos, que exactamente en lo que consiste el "Solve et Repete" (498)

Con relación a Costa Rica, nosotros afirmamos, sin redundar en argumentos -ya que los externados por Santamaría Pastor, resumidamente, son plenamente aplicables a nuestro país-, que el "Solve et Repete" es igual

(498) SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso; Un paso adelante ... etc. ob. cit. pág. 318.

mente inconstitucional por violar, abiertamente, los artículos 33, 41, 48 y 153 de la Constitución Política, todos ellos en función de dos principios fundamentales que en ellos se garantizan: el de igualdad ante la Ley y el del efectivo acceso a la justicia en protección de los derechos subjetivos y los intereses legítimos de los administrados (499)

En consecuencia, el artículo 83.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, aun cuando sea una norma en blanco o de "reenvío" a otras leyes especiales, lo cierto es que su presencia implica la aceptación por parte del legislador costarricense -por la generalidad del aludido texto- de que las leyes particulares establezcan el requisito del previo pago; y por este conducto, no sólo legitima la existencia de él en los supuestos en que existe -y buen ejemplo es el contenido en materia aduanera en el artículo 176 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano-, sino que, anticipadamente, se pronuncia por la aceptación en nuevos casos. Tal situación de extralimitación del legislador violando los principios fundamentales que debiera observar fielmente- y más aún que debiera convertirse en su celoso guardián porque al igual que la Asamblea Constituyente que los promulgó, su poder deviene

(499) Transcribimos, a continuación, los artículos citados. "Todo hombre es igual ante la ley y no podrá hacerse discriminación alguna contraria a la dignidad humana"(artículo 33); "Ocurriendo a las leyes, todos han de encontrar reparación para las injurias y daños que hayan recibido en su persona, propiedad e intereses morales. Debe hacerseles justicia pronta, cumplida, sin denegación y en estricta conformidad con las leyes." (artículo 41); "Establécese la jurisdicción contencioso administrativa como atribución del Poder Judicial, con el objeto de garantizar la legalidad de la función administrativa del Estado, de sus instituciones y de toda otra entidad de derecho público." "La desviación de po-

de igual fuente de legitimación que ésta: el pueblo, cuya soberanía reside en la Asamblea Legislativa por delegación de él-, constituye un típico caso de exceso de poder legislativo, que con relación a la violación del principio de igualdad -que constituye el punto central de la exposición de este apartado del estudio- por parte del Poder Legislativo, la Corte Constitucional italiana ha dicho: "Verdad es que la jurisprudencia de esta Corte ha constantemente afirmado que la valoración de las diferentes situaciones está reservada al poder discrecional del legislador y sustraída, por eso, al juicio de legitimidad constitucional.

Pero es también cierto que no se contradice a estas afirmaciones, ni se cumplen valoraciones de naturaleza política, y tampoco se controla el uso del poder discrecional del legislador, si se declara que el principio de igualdad es violado, cuando el legislador somete a una indiscriminada disciplina situaciones que él mismo considera y declara diferentes. (500)

Vale decir; somete a la indiscriminada exigencia de requerir el previo pago en todos los casos, cuando todas las situaciones son diferentes en

der será motivo de impugnación de los actos administrativos." "La Ley protegerá, al menos, los derechos subjetivos y los intereses legítimos." (artículo 49); "Corresponde al Poder Judicial... resolver definitivamente sobre ellas (causas penales, civiles, comerciales, de trabajo y contencioso administrativas) y ejecutar las resoluciones que pronuncie con la ayuda de la fuerza pública si fuere necesario (artículo 153). Artículos todos de la Constitución de la República de Costa Rica de 7 de noviembre de 1949 y sus reformas.

(500) Sentencia de 9 de julio de 1958, número 53 (Lavagna, Carlo; La Costituzione ... etc., ob. cit.m pág. 114).

virtud de los medios económicos, que unos tienen y de los que otros carecen.

No nos queda expresar más, que ciframos la esperanza de que en un futuro muy cercano en Costa Rica y en España -en todos otros aquellos países en que existe el privilegio del "Solve et Repete"- se suprima el aludido requisito, siguiendo el ejemplo ocurrido en Italia, y se restablezca, así, el Orden Jurídico violentado. Si en algo el modesto esfuerzo que hacemos sirva para crear conciencia en ese sentido, estaremos más que compensados en nuestro empeño. Y, mientras ello no ocurra, estaremos apuntando con nuestro dedo índice, a un verdadero obstáculo para la realización de la justicia administrativo-tributaria.

5.4. El Silencio Administrativo.

5.4.1. Ideas preliminares.

Pretendemos en el presente apartado del trabajo, en primer término, sentar ciertas premisas doctrinarias -de manera general y esquemática- sobre este importante instituto del Derecho Administrativo; y, luego, aludir al derecho costarricense, a los efectos de examinar si en él, en el plano de lo tributario que hemos venido analizando, se cumplen los presupuestos doctrinarios antepuestos.

Ya nos hemos referido al tema de la decisión previa administrativa, que

obliga al particular a acudir a los órganos de la Administración a plantear las inconformidades que tuviere en relación a los actos dictados por ésta, que afectan sus derechos e intereses legítimos, antes de acudir a la vía jurisdiccional. Y, a la vez, manifestamos que si entre los objetivos que persigue la citada vía administrativa, se encuentra el de la garantía de los derechos de los administrados, entonces ella debía regularse en forma plena y adecuada; ya que lo contrario, atentaba contra aquellos intereses en los que por definición, se había erigido en defensora. Y, propio de la regla de la decisión previa -decisión "prealable"- se encuentra la de que el particular se halla habilitado para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa, a condición de que se hubiere agotado la vía administrativa, es decir, que se haya dictado un acto que cause estado.

Y, como se comprenderá, la obligatoriedad de que la Administración se pronuncie, conociendo sobre los recursos o peticiones planteadas por los administrados, es de vital importancia; así como que se arbitre un mecanismo que, previendo la falta de resolución expresa de la Administración, permita al particular interesado activar el conocimiento a través de los tribunales jurisdiccionales, en vía de impugnación, de los actos administrativos, que afectan sus derechos e intereses legítimos; ya que si no se diseña dicho mecanismo, se le reduce al administrado a una completa indefensión por el solo hecho de mantenerse inactiva

la Administración. (501)

En el capítulo anterior nos hemos referido al Instituto del silencio administrativo en la vía previa administrativa. En esta sede aludiremos a él, pero con respecto a los actos que han de ser resueltos por el órgano competente para decidir, finalmente, en la indicada vía, pero como requisito previo para poder acudir a la jurisdiccional.

5.4.2. Concepto.

"El silencio administrativo es, ~~pass~~ -expresa el profesor González Pérez- una presunción legal, una ficción que la Ley establece, en virtud de la cual se considera estimada o desestimada la petición deducida."
(502)

Se parte de la ficción o presunción de que existe un acto, a fin de que el particular interesado pueda interponer el recurso correspondiente, en el caso del llamado silencio negativo; o que el acto se ha producido en todos sus extremos, concediendo lo que el interesado pretendía en

(501) Un excelente artículo sobre el tema de la inactividad de la Administración es el escrito, hace ya bastante tiempo, por el jurista español Alejandro Nieto, denominado: "La Inactividad de la Administración y el Recurso Contencioso Administrativo; ob. cit. cuya lectura recomendamos.

(502) El Procedimiento Administrativo; ob. cit., pág. 502.- Advertimos que el profesor González Pérez se refiere en esta publicación, principalmente, al llamado silencio negativo.

su petición o recurso, en el supuesto del silencio positivo. (503)

En el caso del silencio negativo no existe acto administrativo, sino una ficción legal que presume que la decisión del órgano que debió resolver es negativa, tan solo a los efectos de que el particular pueda recurrir a la vía jurisdiccional, como un medio efectivo de combatir la pereza de los funcionarios de la Administración, que de no existir esta ficción legal, colocan en posición clara de indefensión al administrado.

Como bien afirma el jurista español, Fernández Rodríguez, el silencio negativo, "no es ni puede ser una declaración de voluntad, ante la cual son admisibles procesos interpretativos destinados a averiguar el sentido de una voluntad que no existe", siendo el silencio negativo "un puro hecho -siempre en opinión de este autor- al que la ley reconoce ciertos efectos jurídicos."; y equivale "a la decisión previa, pero sólo en la medida en que ésta es necesaria para hacer surgir la competencia revisora de la jurisdicción." (504) Baena del Alcázar, en idéntica posición,

(503) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Silencio Administrativo y los interesados que no incoaron el procedimiento; Revista de Administración Pública Nº 68; mayo-agosto 1972; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 235. El profesor Garrido Falla sobre el particular expresa lo siguiente: "... el silencio administrativo debe entenderse pura y simplemente como presunción legal, un caso de ficción legal. Y esta presunción está motivada única y exclusivamente por exigencias procesales de nuestro recurso contencioso administrativo." (La Doctrina del Silencio Administrativo; ob. cit., pág. 92)

(504) FERNANDEZ RODRIGUEZ, Tomás Ramón; Silencio Negativo, actos firmes y actos confirmatorios; Revista de Administración Pública; Nº 53; mayo-agosto 1967; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 282.

expresa que no existe acto administrativo en el supuesto del silencio negativo por faltar uno de los elementos esenciales del acto, a saber: la declaración de voluntad como acepción del elemento: forma, que debe adoptar el acto; manifestando, asimismo, que no es un acto tácito, ya que éste existe "cuando la Administración, sin haberse dictado un acto expreso, ha llevado a cabo una serie de actuaciones conexas que presuponen la existencia de voluntad", y resulta evidente, continúa diciendo este autor, que "no existiendo voluntad de la Administración en el caso de silencio, en forma alguna puede pensarse que exista un acto tácito, ya que este de lo que adolece es de una falta de declaración expresa (pero el acto existe), mientras que en el caso del silencio de la Administración al no existir voluntad no existe tampoco acto..."

(505)

Pero contrariamente a lo que ocurre con el silencio negativo, el silencio positivo no tiene nada que ver con el propósito perseguido por aquél, según ha quedado visto, como "arbitrio que opera enteramente en el orden del procedimiento impugnatorio y a sus fines exclusivos", sino que viene a "sustituir esta técnica de la autorización o aproba-

(505) BAENA DE ALCAZAR, Mariano; Naturaleza Jurídica del Silencio de la Administración; Revista de Estudios de la Vica Local; enero febrero 1962; número 121; Instituto de Estudios de Administración Local; Madrid; pág. 11. En la definición que da este autor, califica al silencio como un "hecho jurídico", al expresar: "El Silencio de la Administración es un hecho jurídico, al que pasado cierto tiempo, en virtud de una ficción legal, se le atribuyen determinados efectos jurídicos en sentido afirmativo o negativo." (Idem anterior, pág. 20).-

ción previas por la de un veto (aunque tenga que presentarse en la forma convencional de denegación del acto requerido) durante un plazo limitado, pasado el cual o lo pedido por el requirente se entiende otorgado." (506)

La diferencia entre silencio negativo y positivo, tiene una importancia particular en función del tema de las resoluciones tardías, al cual aludiremos específicamente más adelante. Ya que una resolución tardía dictada, reabre el plazo para recurrir de ella, cuando el supuesto regulado por la Ley es de silencio negativo; pero si el respectivo caso es de silencio positivo, como ha transcurrido ya el plazo legal para resolver, sin que la Administración lo haya hecho, y el efecto de la inactividad es la de tenerse por resuelto afirmativamente lo pedido por el administrado, si viniese una resolución dictada tardíamente a resolver modificando los derechos que han surgido en favor del interesado a consecuencia del silencio positivo, entonces se estará procediendo contrariamente al Ordenamiento Jurídico, que establece como límite de la revisión de oficio -ya que la resolución tardía en el fondo implicaría eso- los

(506) GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; Sobre Silencio Administrativo y Recurso Contencioso; Revista de Administración Pública Nº 47; mayo-agosto 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; pág. 226-227. Corella Monedero, Jose Mario dice que quizá desde el punto de vista del administrado el aspecto negativo del silencio sea más importante, que el positivo, "aunque el silencio positivo--sigue diciendo- pueda plantear problemas jurídicos de mayor trascendencia al analizarlos desde la perspectiva de la Administración (La Obligación de la Administración de dictar Resolución Expresa. Posibilidades de la Reclamación de queja; Revista de Estudios de la Vida Local; Instituto de Estudios de la Administración Local; Nº 183; julio-setiembre 1974; Madrid, pág. 467).-"

derechos e intereses legítimos de los particulares. (507).

5.4.3. Naturaleza Jurídica.-

De lo expresado sobre el concepto, fácilmente se deduce la naturaleza jurídica del silencio administrativo.

En primer término, el silencio administrativo debe entenderse como una ficción legal que el Ordenamiento debe establecer (508), merced a la cual -como dice el profesor González Pérez citando a Pérez Serrano- "se habla callando, porque sin haber dicho nada se está, sin embargo, diciendo bastante." (509)

(507) Ver, entre otros, a Gómez Ferrer, Rafael; Resoluciones tardías y conflicto de intereses privados; Revista de Administración Pública Nº 68; mayo-agosto 1972; Instituto Estudios Políticos; Madrid; pág. 188, particularmente.-

(508) El profesor Garrido Falla pone de relieve de que la doctrina del silencio administrativo, no puede entenderse como un "valor entendido", porque "para que haya silencio administrativo, es decir, para que la inactividad de la Administración en resolver una cuestión de su competencia produzca efectos jurídicos, es necesario que un precepto legal así lo establezca", agregando que en este punto "las declaraciones jurisprudenciales son concluyentes y no dejan lugar a duda..." (La llamada doctrina del silencio administrativo; ob. cit., pág. 88.)

(509) El Procedimiento Administrativo; ob. cit., pág. 502. Mediante el silencio positivo el administrado obtiene lo que perseguía, de manera idéntica a que si la Administración hubiera dictado un acto expreso, resolviendo en forma favorable su pretensión y por medio del instituto del silencio negativo, el particular presume un acto administrativo denegatorio, a los efectos de interponer la acción contra el acto presunto (no expreso) de la Administración.

En segundo lugar, dicha ficción se ha establecido en favor del administrado. Con relación al silencio positivo, no queda dudas que si éste se traduce en la satisfacción ipso iure de la pretensión del interesado, al tenerse por estimada la misma, por el solo transcurso del tiempo para resolver sin que la Administración hubiera cumplido con su deber, el instituto de mérito se haya estructurado en favor del administrado; e igual cosa ocurre con el silencio negativo, ya que frente a identica situación de inactividad de la Administración, se le habilita al particular para interponer los recursos que corresponden.

5.4.4. Fundamento.-

Ya hemos adelantado algunos conceptos sobre el fundamento del silencio administrativo. Concretemos en esta sede cuál es él.

Frente a la inacción de la Administración, representada por el incumplimiento de ésta de su deber de resolver expresamente, el silencio administrativo "fue concebido como una garantía del administrado que deducía una petición ante la Administración Pública" (510); por lo que, contrariamente, si no se regula adecuadamente este instituto en el Ordenamiento Jurídico, se propicia la indefensión del administrado, ya

(510) GONZALEZ PEREZ, Jesús; El Silencio administrativo y los interesados que no ... etc., ob. cit., pág. 235. Gómez Ferrer, Rafael, afirma al respecto: "... las consecuencias del retraso de la Administración debe sufrirlas única y exclusivamente la propia Administración y no pueden, por tanto, imputarse... a ninguno de los administrados titu-

que éste queda sin tutela frente a la inactividad de la Administración.

(511)

Como garantía del administrado, asimismo, debe encontrarse regulado adecuadamente, el problema que presentan las resoluciones tardías. Es decir, aquellas resoluciones dictadas por la Administración fuera de los plazos legales correspondiente.

La cuestión más importante que plantea este tema, siguiendo al ilustre profesor español Fernando Garrido Falla, "es la relativa a si a partir de ellas, se abre un nuevo plazo para recurrir a favor del particular".

lares de los interesados privados en conflicto. He aquí una verdad elemental, -continúa diciendo este autor- que sirve como fundamento y punto de partida para instrumentar técnicamente una solución exigida por la justicia." (Resoluciones Tardías y... etc., ob. cit., pags. 210-211.

(511) El deber de resolver de la Administración no es sólo un deber legal de ella -derivado del principio de "buena administración" o "buon andamento", que llaman los italianos- sino, también, ético, ya que si se obliga al particular a impugnar primero ante ella sus propios actos, antes de acudir a la vía jurisdiccional (decisión "prelable"), para que ella se pronuncie sobre la respectiva inconformidad, entonces debe ser consecuente con esta posición, resolviendo expresamente dentro del plazo que tiene para hacerlo. Pera Verdaguer, Francisco, refiriéndose al tema de si procede alguna acción con relación al citado incumplimiento de la Administración, dice: "El incumplimiento del deber por parte de la Administración, de dictar resolución expresa, no da lugar a la existencia de acto administrativo revisable por esta jurisdicción (refiriéndose a la contencioso administrativa), puesto que no se produce en verdad un acto administrativo, sino ausencia de él" por lo que no cabe el recurso respectivo con relación "al hecho en sí de que la Administración, no se haya pronunciado dentro del plazo (Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1970)" (Comentarios a la ley de lo Contencioso... etc., ob. cit., pág 951).-

Advirtiéndolo que resultaría odiosa la discusión sobre el punto si se parte -como lo hacen algunos autores- de la tesis de la pérdida de competencia por parte de la Administración al no resolver dentro del plazo legal respectivo; y que para seguir adelante en su análisis al menos debe partirse de la premisa que tal competencia no se ha perdido. Y, entonces, el citado autor expresa: "... el transcurso del plazo del silencio no significa resolución del expediente, sino simplemente la posibilidad de que el particular en vez de esperar indefinidamente una resolución expresa de su asunto, plantee la cuestión ante la jurisdicción revisora. Si el particular renuncia a este planteamiento, lo único que ha hecho es prescindir del arbitrio (ideado, por supuesto, a su favor) del silencio, para dejar que las cosas transcurran como si éste no existiese; es decir, que entonces esperará a que la Administración resuelva, y, a partir de la resolución, deberá disponer de los reglamentarios plazos para impugnar la decisión administrativa..." (512)

No escapa a la inteligencia de una persona entendida que el profesor Garrido Falla, obviamente, se está refiriendo al silencio negativo. Ya que con relación al silencio positivo, la pérdida de competencia de la Administración, sí se ha producido, ya que los efectos del acto se han efectuado, no siendo procedente que la Administración -si no es a tra-

(512) La llamada doctrina del silencio administrativo; ob. cit., págs. 110 y 114-115.-

vés de los procedimientos especiales de revisión- resuelva contrariamente al administrado, ya que viene a modificar una situación jurídica definida por la inercia de la Administración (513)

Resumiendo: El silencio administrativo es un remedio arbitrado en favor del administrado, como medio de combatir la inactividad de la Administración. es una garantía para la defensa de sus derechos e intereses legítimos. Y presupone ante todo, que existan plazos para resolver, ya que sin ellos establecidos por la Ley, el silencio administrativo como ficción jurídica es materialmente imposible. Viene a completar el instituto una regulación adecuada -en los términos expresados- de las llamadas resoluciones tardías. El deber de resolver siempre permanece, aún después de vencido el plazo legal para hacerlo, por lo que no existe pérdida de competencia en el caso del silencio administrativo negativo; reabriéndose un nuevo plazo para recurrir a partir de la fecha en que empieza a surtir efectos; y con relación al positivo, sí pierde la competencia para resolver en contra del administrado, manteniéndola en cuanto a iniciar la revisión del acto administrativo que así ha nacido a través de los procedimientos especiales de revisión.

(513) Si como expresa el profesor González Pérez, si mediante el mecanismo legal del silencio administrativo, "surge a la vida un acto administrativo, el que, al determinar el nacimiento de derechos subjetivos, está sujeto a los límites de revisión que prevé en estos casos el Ordenamiento Jurídico..." (El Silencio Administrativo' ob. cit., pág. 242-243).

Examinemos, pues, en el derecho costarricense cómo se norma la materia y si la carencia de regulación o la deficiencia de ella, constituye un obstáculo para el particular en el defensa de sus derechos.

5.4.5. Según la legislación tributaria costarricense.-

El artículo 156 del Código Tributario establece que contra los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, el interesado puede iniciar dentro de los treinta días siguientes a su notificación(514), juicio contencioso administrativo de acuerdo con las disposiciones de la Ley Reguladora de la jurisdicción correspondiente, pero no se establece un plazo para resolver, según el propio Código.

Según el artículo 37.2 de la Ley Reguladora, el plazo para interponer el juicio contencioso administrativo, será de un año en los supuestos de actos presuntos por silencio administrativo.

Comentando el citado artículo de la Ley jurisdiccional costarricense, el profesor Eduardo Ortiz dice: "Una vez transcurrido el año de que habla el artículo 37.2, la Administración no sólo no tiene ningún deber de resolver expresamente sino que tampoco tiene la facultad, pues aun-

(514) Que coincide con el plazo fijado en el artículo 83.4 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.-

que quisiera le estaría prohibido hacerlo y si lo hiciera la nueva resolución sería ineficaz para revivir la acción y sus plazos." (515) Ya que, según la "filosofía", sentada por nuestros tribunales, tal disposición, se ha considerado como una válvula de seguridad de la Administración, para no mantener indefinidamente abiertas en su contra los plazos de impugnación de las resoluciones o actos administrativos, "razón por la cual la resolución tardía dictada después carece de valor para revivir una acción ya caduca y habilitar una vía contenciosa definitiva e irreversiblemente clausurada al administrado." (516)

(515) ORTIZ ORTIZ, Eduardo; Los Privilegios de la ... etc., ob. cit., pag. 131. Cita el mismo autor, las casaciones 86 de 16 horas del 27 de setiembre de 1967 y 116 de 15 horas del 17 de noviembre de 1967, que ante la injusticia que representa la solución del artículo 37.2 -en cuanto a la pérdida de competencia del órgano para resolver fuera del plazo de un año, en contra del administrado- las citadas ocasiones para salvar dicha evidente injusticia "han tenido que recurrir a soluciones igualmente criticables, consistentes por ejemplo: en sostener que la caducidad de que hablamos no rige para el Tribunal Fiscal Administrativo y sus resoluciones, porque de la lectura de las normas que regulan su organización y sus decisiones se desprende claramente que se trata de una especie de tribunal administrativo, cuyas decisiones tienen que ser expresas -como las de los jueces ordinarios- y respecto del cual no juegan las normas que crean el rechazo presunto de pretensiones por silencio administrativo, que rige en el resto de la Administración" (Idem anterior, nota 122 al pie de pág. 131.)

(516) ORTIZ ORTIZ, Eduardo; idem anterior. Se apoya este autor en la sentencia de 16 horas del 8 de junio de 1967 del Tribunal Superior Civil y de lo Contencioso Administrativo, que en resumen dice: "Si transcurrido el plazo para la interposición de la acción contencioso administrativa el órgano dicta resolución rechazando el reclamo en la vía administrativa y declarando agotada esa vía ello no significa que renuncia de la caducidad que ya estaba cumplida ..." (Nota 123, idem anterior, pie pág. 131).-

La Ley costarricense inspirada en la Ley española -y en muchos de cu
 yos extremos es copia de ella-, establece en su artículo 19.2 lo si-
 guiente: "En todo caso, la denegación presunta no excluirá el deber de
 la Administración de dictar una resolución expresa fundada, dentro del
plazo de un año señalado en el párrafo 2 del artículo 37." (517)

Mientras que la Ley española, más congruente con los mejores principios
 de Derecho Administrativo- y particularmente el del deber de buena ad-
 ministración, que fundamenta el deber de resolver, de manera
 eficaz, los asuntos sometidos a su conocimiento- establece simplemen-
 te en su artículo 38.2 lo siguiente: "En todo caso, la denegación pre-
 sunta no excluirá el deber de la Administración de dictar la resolución
 expresa, debidamente fundada". Omitiendo la parte final del plazo de
 un año, que atenta contra los derechos e intereses del administrado;
 "... agregado que es no sólo la creación de un privilegio más de la Ad-
 ministración -dice el profesor Eduardo Ortiz- sino uno de los más in-
 mortales e injustos de que ésta goza en Costa Rica." (518) Ya que la Ad-
 ministración, autora de su propia inacción, conduce al particular a la
 pérdida de un derecho al incumplir su deber de resolver, caducando el
 derecho de accionar, si aquella no resuelve dentro del año que estable-
 ce el artículo 19.2 in fine de la Ley jurisdiccional y el administra-

(517) El subrayado es nuestro.

(518) ORTIZ ORTIZ, Eduardo ; Los Privilegios de la ... etc. ob. cit.
 pág. 131.

do no interpone la acción antes del mismo.

De esta forma, como dice el profesor Ortiz, "el ciudadano queda expuesto a esperar indefinidamente la resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, sin el recurso facultativo que en otras áreas tiene de dar por agotada la vía dos meses después de haberla iniciado sin recibir notificación de la correspondiente resolución." (519)

No obstante lo dicho por la casación (a que hemos aludido en nota 515 anterior) de que las resoluciones del Tribunal Fiscal Administrativo deben ser expresas, cuyo criterio nos parece equivocado, ya que el deber de la Administración de resolver es general y de no hacerlo, asimismo, se establece, también, de manera general al remedio de presumir la existencia de un acto denegatorio por silencio administrativo a los efectos de impugnar el respectivo acto en la vía administrativa (art. 37.2 citado; creemos que deben armonizarse las distintas normas de la ley a los fines de que se tutele los derechos e intereses legítimos de los particulares.

En nuestro criterio el silencio administrativo para que se produzca debe partir del deber genérico de la Administración (incluidos los llamados tribunales administrativos, que orgánicamente forman parte de ella en Costa Rica) de resolver las peticiones y recursos que se le planteen y,

(519) Idem anterior, Nota 133 -parte final- al pie de página 131.-

a la vez (como requisito conjunto) que se fije el plazo para resolver. Según hemos visto el Código Tributario no establece un plazo para que el Tribunal Fiscal Administrativo emita sus resoluciones. Le son aplicables los plazos señalados en el artículo 18.2 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción?. . Cómo armoniza el artículo 37.2 de ella? Existe la posibilidad de indefensión del particular y bajo qué circunstancias?

Según el artículo 19.1 cuando se formule alguna petición ante la Administración pública y ésta no notificare su decisión en el plazo de dos meses el interesado podrá considerar desestimada su "instancia", a los fines de formular, frente a esta denegatoria presunta el recurso ante la jurisdicción, o esperar la resolución expresa de su petición.

Llamamos la atención, nuevamente, que la casación costarricense ha sostenido -contra el citado artículo y los mejores principios que informan la materia- que el Tribunal Fiscal Administrativo, debido a su naturaleza, debe dictar resolución expresa (ver nota 515 anterior).-

Y, a continuación, el artículo 19.2 establece el deber de la Administración de resolver, no excluido por el instituto del silencio administrativo denegatorio, del artículo 19.1, pero limitando este deber al plazo de un año, al cabo del cual la potestad de la Administración desaparece, a lo cual nos hemos referido.

Pues bien, en armonía con dicho artículo 19.2 de la Ley jurisdiccional, el 37.2 de la misma establece el plazo de un año, contado a partir de

que se entienda desestimada la petición (es decir, de acuerdo al 19.1 después de dos meses sin que se haya notificado la decisión del órgano salvo norma especial que disponga un plazo diferente, que para lo tributario es de treinta días, según el artículo 83.4 *ibidem*); pero se establece la excepción de que si dentro del año -y después de los dos meses, se sobre-entiende- se dicta resolución, entonces, el plazo para interponer el juicio contencioso será de treinta días, de conformidad con el artículo 83.4.

Cómo entonces armonizar, dichas conclusiones con el criterio de casación de estimar que el Tribunal Fiscal Administrativo debe dictar siempre re solución expresa. Y si no la dicta dentro del año, qué ocurre?. Se tendría por caduca la acción, según el fallo del Tribunal Superior Civil y de lo Contencioso Administrativo (Ver nota 516) y entonces se pro duciría la más completa indefensión del particular.

No nos queda más que expresar, que auguramos porque tal situación sea clarificada, introduciendo un plazo expreso para resolver en el Código Tributario -aun cuando entendemos que el 19.1 de la Ley jurisdiccional es claro, no obstante el criterio de Casación- y modificando los artícu los 19.2 y 37.2 en el sentido de mantener, siempre, el deber de la Admi nistración de resolver, sin límite de tiempo, a los fines de que si lo llegara a hacer fuera del plazo, el particular pueda ejercitar los recursos que corresponden a partir de la resolución expresa, si no lo hu biere hecho antes de manera facultativa, de acuerdo a los principios del silencio, que se han establecido exclusivamente en su favor, ante

la inactividad de la Administración.

Nos resta por examinar, de acuerdo al plan seguido en el presente estudio, qué ocurre en los ámbitos de la tributación aduanera y la municipal.

El Código Municipal no establece plazo alguno dentro del cual se ha de dictar resolución, por lo que se estará a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley jurisdiccional en cuanto al plazo de dos meses y con relación a su impugnación en el supuesto de denegación presunta, a lo que establece el artículo 37.2 *ibídem*, en relación con el artículo 83.4 de la misma LJCA.

Finalmente el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, con relación exclusiva a los actos que son revisables por la jurisdicción contencioso administrativa (es decir, todos menos los que versen sobre las controversias que se susciten en la clasificación arancelaria), dispone que la Dirección General de Aduanas resolverá lo procedente dentro de los quince días siguientes al vencimiento del período probatorio (artículo 171 del CAUCA), con lo que el plazo comenzará después de los citados quince días a los efectos de que el interesado pueda interponer el recurso dentro del año que establece el artículo 37.2, en relación con el 19.2 de la Ley jurisdiccional. No encontramos, en esta materia, una particular quiebra al principio de acceso a la justicia, aparte, del ya comentado, de la caducidad que puede derivarse por el incumplimiento del deber de la Administración de resolver después del año en contra de los administrados.

5.5. Recurso de Reposición.

5.5.1. Ideas previas.

Antes que nada conviene clarificar que el recurso de reposición que trataremos en esta sede es aquél interponible, como requisito previo para acudir a la vía jurisdiccional, Ya que, asimismo, existe el recurso de reposición en vía administrativa, conocido en doctrina y existente en España según su derecho positivo y que en lo tributario es de carácter potestativo, al que no nos vamos a referir. (520)

5.5.2. Concepto.-

En esencia la materia se encuentra regulada igual en España y en Costa Rica (521); por lo que el concepto y los demás elementos doctrinarios partirán de la opinión de juristas españoles, que entendemos que tienen plena validez en Costa Rica, por la razón dicha. En aquellos extremos en los que hubiere variación, aludiremos al tratar el punto en la legislación patria.

El profesor González Pérez, con apoyo en el artículo 126.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, define el Recurso de Reposición así: "...

(520) Ver art. 52 y siguientes de la LRJCA española y el art. 31 y siguientes de la costarricense.

(521) Ver artículo 52 y siguientes de la LRJCA española y el artículo 31 y siguientes de la costarricense

es el recurso administrativo cuya decisión corresponde al mismo órgano de que proviene el acto objeto de impugnación." (522)

Y, según la sentencia de 30 de enero de 1958, del Tribunal Supremo, "el recurso de reposición es aquel que se interpone ante la propia autoridad que ha dictado un acto o pronunciado una decisión administrativa, a fin de someter determinadas consideraciones a la indicada autoridad para que ésta, por acto de contratio imperio, revoque el acto o decisión recurridos." (523)

Por su parte los artículos 52 de la LJCA española y el 31.1 de la LJCA costarricense, disponen que el citado recurso será "requisito para admitir la acción contencioso administrativa", esta última, ya la primera "requisito previo a la interposición del recurso contencioso administrativo".

5.5.3. Naturaleza Jurídica.

Dependiendo de que el recurso sea potestativo u obligatorio, lo cual depende de la legislación de cada país (524), tendrá una u otro carác-

(522) GONZALEZ PEREZ, Jesús; Derecho Procesal Administrativo; Tomo tercero; segunda edición; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1967; pág. 53.

(523) Idem anterior. En el mismo sentido Seminario de Derecho Financiero; Notas de...etc., ob. cit., pág. 1076. "La nota definidora -dice el profesor Garrido Falla- del recurso de reposición está en que se presenta ante la misma autoridad que dictó la resolución impugnada..." (Tratado de Derecho Administrativo; III; ob. cit., pág. 155).

(524) Así por ejemplo el artículo 160.1 de la Ley General Tributaria es

ter. Así, el exigido por las leyes de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, de Costa Rica y España, (artículos 52 y 31.3 de las Leyes de la JCA, respectivamente) será de carácter obligatorio en cuanto a la materia administrativa en general. Pero en cuanto a la materia tributaria, qué ocurre?

El artículo 53 a) de la LJCA española excluye, expresamente: "Los actos que implicaren resolución de cualquier recurso administrativo, incluso el económico administrativo."

Pero, sin que sepamos las razones que haya tenido el legislador costarricense para apartarse en esto del modelo que tuvo como referencia -la Ley española-, la LJCA costarricense en su artículo 32 (que corres

pañola, establece -entiéndase bien, referido a la vía previa administrativa- lo siguiente: "El recurso de reposición será potestativo y se interpondrá ante el órgano que en vía de gestión dictó el acto recurrido, el cual será competente para resolverlo, salvo que se atribuya su competencia a la autoridad superior." Comentando este artículo el Seminario de Derecho Financiero en sus "Notas de Derecho Financiero" (ob. cit., pág. 1077), expresa, en lo que interesa, lo siguiente: "... De ahí que el recurso de reposición no esté llamado a cumplir en lo tributario la misma misión preventiva que en el ámbito de la actuación administrativa en general. La consecuencia de todo lo expuesto es doble, a saber: 1a. El recurso de reposición no es requisito previo para formalizar reclamación económico administrativa, que podrá ser directamente interpuesta por el interesado contra el acto de que se trate... y reviste, por tanto, el carácter de recurso potestativo... y 2a. Una vez sustanciada la reclamación económico administrativa y agotada con ella la vía administrativa, tendrá el particular expedita la vía judicial y podrá interponer recurso contencioso administrativo, sin que quepa entablar recurso previo de reposición contra la resolución impugnada ...; en este segundo aspecto, el recurso de reposición queda legalmente excluido y no tiene, por tanto, siquiera el carácter potestativo que le corresponde ante de que la reclamación económico administrativa se produzca."

ponde al 53 español), no hizo exclusión del recurso de reposición de los actos económicos administrativos, o más específicamente, tributarios; tampoco, se refiere a él en el capítulo especial que versa sobre materia tributaria.-

El Código Tributario costarricense, dispone, en su artículo 149, que los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo agotan la vía administrativa y que contra ellos el interesado- tanto el particular como la propia Administración Tributaria- puede iniciar el juicio contencioso administrativo, dentro de los treinta días siguientes a su notificación (artículo 156 ibídem).

No cabe la menor duda, respecto a la llamada tributación interna, convencionalmente por nosotros, que el recurso de reposición no es necesario -ni en forma potestativa, ni obligatoria- que se ejercita ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Pero no obstante ello, el citado recurso sí pareciera que debe promoverse -a tenor de la obligatoriedad general, que se deriva de la Ley Jurisdiccional, artículo citado-, respecto a aquellas materias que no son el conocimiento del Tribunal dicho, por no incluirse los correspondientes actos en aquellos que, taxativamente, establece el artículo 147 del Código y que agotan la vía administrativa ante una autoridad de la Administración diferente.

En lo municipal el Código respectivo, guarda silencio en lo referente a la materia, por lo que se entienden, que el recurso de reposición procede por aplicación de la ley jurisdiccional que así lo exige, sin

que excluya los actos tributarios municipales. En lo aduanero, asimismo, se guarda silencio sobre si dicho recurso debe o no ejercitarse como requisito previo para acudir a la vía jurisdiccional,procediendo la misma solución dicha con relación a lo municipal. Debe recordarse que al negarse la posibilidad de revisión en vía jurisdiccional de los actos del Comité Arancelario, lo expresado se contrae a los actos del Director General de Aduanas, conforme al artículo 172 del CAUCA.

En resumen, tenemos que en materia tributaria en Costa Rica, no exista una regla única aplicable a ella. Sino las siguientes: respecto a los actos del Tribunal Fiscal Administrativo,se excluye el recurso de reposición y en lo concerniente a actos dictados por autoridades distintas (en lo aduanero, en lo municipal o en la tributación interna) sí debe ejercitarse el recurso de reposición, llamado también de reconsideración, antes de acudir a la vía contencioso administrativa, en aplicación del artículo 32.

Suscita alguna duda, en relación con el punto en comentario, el artículo 83.4 de la LJCA costarricense, contenido en el capítulo sobre procedimientos especiales. Este dispone que el plazo de interposición del recurso contencioso administrativo, será de "treinta días, a partir de la notificación del acto o disposición"; y entonces la duda que puede surgir es la siguiente: dicho plazo de treinta días, se ve interrumpida por la interposición del recurso de reposición, en los casos que procediere, en cuyo caso se estaría sobreentendido que es aplicable

la obligatoriedad general de ejercitarlo, según el artículo 327; o dicho plazo comienza a correr a partir de la fecha del acto o disposición dictado por el jerarca de la Administración y no de aquella de la resolución sobre el recurso de reposición interpuesto?. Creemos que la primera solución es la más lógica y armónica, pero a los fines de evitar la caducidad de la acción resulta preferible no correr riesgos e interponer la acción contencioso administrativa dentro del plazo señalado, independientemente del recurso de reposición.

Como se observa la regulación inadecuada de esta materia puede ser motivo de la pérdida de un derecho material, ya que no surge con claridad la solución respectiva, en obsequio del principio de seguridad jurídica, que debe siempre garantizarse.

Otra nota del recurso de reposición, cuando es obligatorio como previo al contencioso administrativo, es su carácter general, en el sentido de que surge de una norma aplicable respecto a todos los actos administrativos y no únicamente para los tributarios.

Constituye, asimismo, un "presupuesto del proceso administrativo", en aquellos casos en que no se encuentra excluido. "El tratamiento jurídico será, por tanto, el propio de los presupuestos procesales. De aquí que la interposición del recurso dé lugar a la "inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo." (524)

(525) González Pérez, Jesús; Derecho Procesal Administrativo; III; ob. cit., pág. 56.-

5.5.4. Fundamento.

"La doctrina ha dudado mucho en la eficacia del recurso de reposición, por razón de la psicología del funcionario". (525) Considerando otros que es tan solo una pérdida de tiempo que sufre el administrado, ya que debido a tal psicología, el funcionario tenderá a mantener su decisión.

En España los funcionarios de Hacienda, han manifestado que, no obstante las críticas, el balance de los resultados obtenidos con el recurso ha sido favorable. A lo cual el profesor González Pérez ha acotado lo siguiente: "... Pero si examinamos las resoluciones de los recursos de reposición que justifican aquel balance favorable, observaremos que, al menos en la inmensa mayoría de los casos, se enfrenta con supuestos de "errores materiales o de hecho", que son aquellos en los que resultaba obligatoria la admisión del recurso ...". (526) Aun cuando, dichas manifestaciones se refieren al recurso de reposición previo al económico administrativo, tienen plena validez en cuanto a la crítica que representan en cuanto a su poco valor práctico; y aún más, en este estado tienen mayor fuerza, si los respectivos actos tributarios han sido revisados -conociendo en vías de impugnación- por órganos especializados de resolver controversias, que en vía administrativa se planteen.

(525) Idem anterior, pág. 58.

(526) El Recurso de Reposición previo al Económico Administrativo; Revista de Hacienda Pública Española Nº 16; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid; 1972; pág. 165.

A este respecto resulta de gran interés lo expresado por Romani Biescas, cuando dice: "La finalidad del recurso de reposición de permitir un nuevo examen del acto administrativo se cumple más ampliamente en materia económico administrativa, a través de la intervención de los Tribunales que, como órganos especiales y colegiados realizan una función revisora del acto económico administrativo de gestión de mayor eficacia al tratarse de órgano distinto del que dictó el acto, careciendo de finalidad una ulterior reconsideración del acuerdo resolutorio de dichos tribunales." (527)

Con apoyo en lo expuesto podemos sacar algunas conclusiones. Efectivamente la posibilidad de que se reconsidere lo resuelto es difícil, excepto en aquellos supuestos de errores materiales o de hecho en que no sólo se modifica, sino, que la propia Administración puede proceder de oficio a enmendar sus equivocaciones por la vía de la revisión. Por otra parte estimamos que constituye una dilatoria injustificada obligar al particular a tener que pedir reconsideración de lo resuelto, dada la poca efectividad práctica de los resultados del recurso. Así la regla de la decisión previa, se ve reforzada por esta nueva oportunidad que le impone la Administración al particular para revisar su decisión. Por dicha razón, pareciera conveniente, en aras de una mayor

(527) ROMANI BIESCAS, Arturo; Improcedencia del Recurso de Reposición, previo al Contencioso, contra las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos; En Comentarios; Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública; número 113; setiembre-octubre 1974; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; pág. 1328.

celeridad del proceso que debe culminar con el juicio contencioso administrativo, que dicho recurso se regule como ejercitable en forma potestativa.

En lo tributario, a la vez, debe seguirse el sabio ejemplo de la legislación española de excluir aquellos actos -como los económico administrativos- en cuyo procedimiento de revisión intervengan tribunales administrativos; cosa que ha ocurrido en Costa Rica respecto a los fallos del Tribunal Fiscal Administrativo, no por mérito de la Ley Jurisdiccional, sino del Código Tributario.

Finalizamos, este tema, manifestando que el establecimiento del recurso de reposición, como interponible de manera obligatoria, previo al recurso contencioso administrativo, es un obstáculo para que el particular tenga acceso a la verdadera justicia, aquella impartida por órganos independientes. A su vez, las dudas que surgen de la legislación costarricense, según hemos comentado en páginas atrás, agrava aún más la situación del administrado, ya que no sólo se le impone la carga de ejercitar un recurso de dudosa utilidad, sino que, además, su regulación es deficiente en materia tributaria.

5.6 Acceso físico a los Tribunales contencioso administrativos.-

Ya hemos señalado en otra parte de este estudio, cuando nos referíamos a las dificultades que encuentra el administrado en la defensa de sus derechos en materia tributaria en la vía previa administrativa, por la

existencia de tribunales concentrados físicamente en la ciudad capital en Costa Rica.

En esta sede, y referido a los órganos especializados del Poder Judicial -los tribunales contencioso administrativos- aludimos al tema dejando indicado como un obstáculo el que encuentra el contribuyente costarricense en el acceso a ellos.

Al existir en Costa Rica tribunales del citado carácter, y tener estos jurisdicción en toda la República, al particular que vive lejos de la capital se le dificulta poder ejercitar sus derechos. Situación que se agrava entre más lejos se encuentre y menores sean los recursos eco
nómicos con que cuenta.

Reiteramos en esta oportunidad, así como lo hicimos antes, que entende
mos que en un país de pocos recursos como el nuestro, no se justifica que se creen tribunales contencioso administrativos en todos los rinco
nes del país, ni siquiera, quizá, en ciertas ciudades cabeceras de pro
vincia, pero sí en función de las actividades que tengan por su impor
tancia económica y concentración considerable de población. Mientras no se creen dichos tribunales, debe, en nuestro criterio, recargarse a los tribunales más afines con la materia el conocimiento de los juicios contra el Estado, quedando a opción de los interesados interponer los respectivos juicios ante ellos o ante los especializados de la capital.

Sólo así podrá el particular tener acceso efectivo a la justicia. Ya que si se tiene en teoría, pero en la práctica no se le conceden las

facilidades para ejercitar ese derecho, éste es una quimera o una mera burla.

6. RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN VIA JURISDICCIONAL.

6.1 Ideas previas.-

Recordemos que el contencioso tributario está constituido por el conjunto de remedios y recursos, "de carácter administrativo y jurisdiccional, entendidos a resolver las controversias entre el contribuyente y la administración financiera, concernientes a la verificación, liquidación y recaudación de los tributos." (528)

Y de acuerdo con el citado concepto sobre el contencioso tributario, en los capítulos precedentes, nos hemos referido a la vía administrativa. En esta sede, nos resta por hacer alusión a él, pero en la vía, jurisdiccional. Debe tenerse presente la indicación que hicimos, desde un principio, en el sentido de que únicamente nos referiríamos al contencioso ordinario", ya que, entendemos, que si no entramos a analizar uno y otro, tendríamos, prácticamente, que entrar a abordar toda la proble

(528) COBAU, Omero; Il Contenzioso; Le Imposte della Riforma; ob. cit., pág. 285.

mática del juicio contencioso administrativo, que haría excesivamente extenso este trabajo y se apartaría del propósito de puntualizar los obstáculos y limitaciones que encuentra el contribuyente en la defensa de sus derechos en materia tributaria.

Lógicamente, los obstáculos que encuentre el administrado en general -afianzamiento de costas y correlativa exención de rendirlas por parte del Estado; dificultades para hacer efectivas las sentencias contrarias a la Administración, etc.-, serán los que tendrá el contribuyente en materia tributaria, que varía únicamente en función de la especialidad de la materia en cuestión; pero, como decimos en líneas atrás, entrar en tales temas comunes rebasaría el objetivo mucho más reducido y específico del presente trabajo.

Por todas las razones indicadas, el presente apartado lo dedicaremos a señalar, en forma muy breve, las diferencias básicas contenidas en el capítulo especial de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, que se refiere a la materia tributaria, del régimen general del contencioso administrativo llamado ordinario; a los fines de enjuiciar las diferencias que lo ameritan, si la regulación particular, con normas distintas a las generales, obstaculiza la acción del particular para ejercitar a plenitud el derecho de defensa.

6.2. Diferencias en cuanto a los requisitos.-

6.2.1. Con relación al órgano.

De la impugnación presentada por el interesado en materia tributaria conoce en única instancia un Tribunal Superior (art. 83.1), a diferencia de lo que ocurre con el juicio ordinario que se presenta ante un Juzgado (tribunal unipersonal), también, especializado, cuyas causas tienen dos instancias. Por su parte, contra lo que resolviera en definitiva el citado Tribunal Superior, se concede el recurso de casación, según la cuantía.

-

Creemos que por la especialidad de la materia y la circunstancia de ser colegiado el Tribunal Superior que conoce en primera, y única instancia, de las impugnaciones en materia tributaria, constituye una garantía efectiva para que se haga justicia y se cumpla con los principios de celeridad y economía procesal. Particularmente si se tiene en cuenta que el mayor número de causas que se tramitan, corresponden a las de aquél ámbito que hemos dado en llamar como "tributación interna", que ha merecido una resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, conociendo en alzada de los actos de gestión tributaria, de forma tal que por la citada independencia de dicho tribunal fiscal, nos parece adecuado que un solo tribunal colegiado de la vía jurisdiccional conozca de las respectivas impugnaciones. Mas creemos que por no ser uniforme el trato en cuanto a la materia tributaria en general, ya que

aquellos actos tributarios municipales, aduaneros y los de la tributación interna, respecto a los cuales el Tribunal Fiscal no tiene competencia para resolver, que no son conocidos en vía previa administrativa por un Tribunal administrativo, sí debiera concederse una instancia más, mientras que los tribunales administrativos no se generalicen, como hemos abogado oportunamente cuando tratamos el tema, como órganos especializados dentro de la Administración encargados de resolver las controversias que surjan.

6.2.2. En cuanto a los actos impugnables.-

Comprende el artículo 82 LRJCA, la impugnación tanto de actos, como de disposiciones que versen sobre fijación o liquidación de impuestos, contribuciones, tasas y multas y demás rentas o créditos públicos definitivamente establecidos en vía administrativa, y no fuere la Administración la que demanda contra su propio acto.

Los tribunales competentes se han pronunciado, reiteradamente, de que la impugnación ajustada a la sección especial sobre la materia tributaria, comprende, asimismo, la de reglamentos por ser "disposiciones".

Se debería clarificar adecuadamente dicho artículo 82 ya que, técnicamente, aparte de la función de liquidación de los tributos. existen las de recaudación y verificación, cuyas controversias que se llegaren a suscitar no vemos razón para que no se tramiten conforme a la sección

especial. Asimismo, no se contempla el caso de las exenciones, que no surjan con motivo de una liquidación, sino como aplicación de leyes es
peciales que acuerdan exenciones en determinadas circunstancias (leyes de fomento industrial, verbigracia) o en favor de personas o entidades (diplomáticos, funcionarios de organismos internacionales, costarricenses que hayan servido en el exterior con un organismo internacional de primer orden, entidades que gozan de exención, etc.).

En este caso de los actos impugnables, no es que exista, realmente, di
ferencia con relación a los actos administrativos, que en general son recurribles mediante el contencioso administrativo ordinario, sino que se ha acotado una porción de dichos actos administrativos (los tributar
ios) para someterlos a un procedimiento particular en virtud de su es
pecialidad. Por lo que convendría que se clarificara bien lo que hemos dejado apuntado, ya que al particular interesa conocer, para poner ejerc
er sus derechos, cuáles son las normas aplicables en uno u otro caso; y no, como ocurre actualmente, que ante la duda, los interesados (bien asistidos profesionalmente) corren a impugnar el acto dentro del plazo de treinta días que rige para la materia tributaria, y no dentro del de dos meses, que se aplica a la impugnación de los actos administrativ
os en general, ante el temor -fundado por cierto- de que si hacen uso del segundo plazo, les declaren caduca la acción, porque debió interpon
erse según el primero de dichos plazos.

6.2.3. Con relación a los requisitos de la actividad.

6.2.3.1. Lugar.

Nos remitimos a lo dicho sobre las dificultades que encuentra el administrado para la defensa de sus derechos, por la circunstancia de encontrarse en la ciudad capital los tribunales especiales ante los cuales deberá impugnar los actos tributarios respectivos, cuando aludimos al mismo tema referido en el capítulo precedente.

Acorde con lo expresado en las "Ideas Previas" de este capítulo, digamos que en este aspecto no existe diferencia alguna en cuanto a la sede en que opera el tribunal que conoce de la materia tributaria de los que conocen de los juicios ordinarios en lo contencioso administrativo.

6.3. Diferencias en cuanto al procedimiento.-

6.3.1. Iniciación .

El procedimiento se inicia con el escrito de interposición en el cual se fija concretamente el valor de la pretensión, debiendo acompañar "el documento que acredite el pago, en la caja de la entidad, de que se tratare, de la cantidad respectiva, cuando ello sea exigido así por las leyes tributarias". (art. 83.2)

A diferencia de la materia ordinaria (ver art. 36 de la LRJCA) en la tributaria se exige que se acompañe el documento (529) que acredite el pago de la suma controvertida, remitiéndola -como ocurre en España- a una ley especial que así lo exija. A diferencia de dicho país, en Costa Rica únicamente se incluyó la posibilidad del "Solve et Repete" en materia tributaria y no en la administrativa en general; odioso privilegio al cual nos hemos referido ya, y a cuya exposición y conclusiones nos remitimos.

El plazo de interposición del recurso es de treinta días (art. 83.4), a diferencia de los dos meses (37.1) que establece la Ley jurisdiccional para la impugnación de los actos administrativos en general. Tiene justificación dicha reducción del plazo para que el administrado impugne el acto administrativo tributario?.

Generalmente las controversias en esta materia versan sobre cuestiones de derecho o de hecho, que se encuentran, casi siempre, contenidas en el expediente administrativo. Mas creemos que si bien en cuanto a la impugnación de los actos tributarios pareciera razonable una reducción del plazo, no existe razón alguna para disminuirlo en cuanto a las disposiciones (reglamentos). Dicho extremo debería ser objeto de reconsideración, homologando los plazos para actuaciones administrativas simi

(529) O indicar que el documento ya consta en el expediente (artículo 83.3 LRJCA).

lares, aun cuando tengan los reglamentos una especialidad por versar sobre una materia determinada, cosa que ocurre, por otra parte, generalmente con relación a otros reglamentos o disposiciones de la Administración.

6.3.2. Desarrollo

El plazo de ocho días que señala el artículo 40.2 LRJCA, para que se remita en expediente administrativo al tribunal competente cuando lo impugnado sea un acto administrativo en general, el artículo 83.5 lo reduce a cinco días para lo tributario, lo que, obviamente, es favorable para el particular, ya que el envío del citado expediente corre a cargo de la Administración y dicha merma contribuye a que se acelere el procedimiento. (530)

El plazo de formalización de la demanda y su contestación en lo tributario, se fija en quince días (art. 83.6), mientras que en el juicio ordinario el plazo lo señale el Tribunal dentro de los límites mínimo y máximo de 15 y 30 días para contestar y de 30 días para deducir la demanda.

Creemos que la disminución del plazo para formalizar la demanda u contestar en razón de la especialidad de la materia, en lo relativo a los

(530) Según hemos constatado en nuestros tribunales competentes, estos plazos, generalmente, se cumplen, debido a la centralización de las oficinas de impuestos en la misma cabecera de asiento de los citados tribunales.

actos tributarios, no puede conceptuarse como un obstáculo para ejercitar la defensa, sino que, en nuestro criterio, ellos son adecuados y, por el contrario contribuyen a que se acelere el procedimiento; al igual que en el plazo para impugnar las disposiciones (como los reglamentos), creemos que no se justifica que en este caso se reduzca el plazo que para las disposiciones administrativas en general, se establece en un margen mayor.

Las defensas previas deberán, en lo tributario, invocarse en el escrito de contestación (art. 83.7). Y el plazo para evacuar la prueba pertinente, que habrá de ofrecerse en los escritos de demanda y contestación, se fija en diez días (art. 83.8).

Estas normas propias de la materia tributaria, tanto en cuanto a defensas previas a cargo de la Administración, como al plazo para evacuar la prueba pertinente, creemos que se ajusta a la naturaleza de la materia, pero estimamos, nuevamente, que no existe justificación en cuanto a materia probatoria, que en lo relativo a las disposiciones generales, se reduzcan los plazos para evacuar la prueba y se varíe la oportunidad para ofrecerla.

6.4. En cuanto a los efectos.

El artículo 83.9 LRJCA establece que en ningún "caso se accederá a la suspensión de la ejecución del acto o disposición impugnados"; mientras que la Sección primera del capítulo quinto de la Ley jurisdiccional mis

ma, se regula la "Suspensión del acto o de la disposición impugnados", que procede decretar a instancia del demandante, cuando la ejecución hubiere de ocasionar daños o perjuicios de reparación imposible o difícil. (artículo 91).

Comprendemos que, generalmente, la materia tributaria, se refiere al pago de sumas de dinero en virtud de actos de gestión tributaria; pero, se ha dado un tratamiento igual -impidiendo, independientemente de las causas, la suspensión de los efectos- en cuanto a materias como las "disposiciones", que no vemos razón para excluir de la posibilidad, por ejemplo, que un reglamento sobre la materia tributaria, que se impugne, se decrete la suspensión de sus efectos, si se ha llegado a demostrar la dificultad o imposibilidad que existe para reparar el daño o perjuicio, que pudiera irrogar esa disposición en caso de aplicarse o continuar aplicándose.

En este caso la variación producida en materia tributaria, excluye toda posibilidad de que el tribunal decrete la suspensión de los efectos del acto o disposición impugnados.

Como efecto jurídico procesal importante, se establece en el artículo 83.10 que contra lo resuelto en definitiva por el Tribunal Superior, se dará recurso de casación, según la cuantía (531); en lo que no existe

(531) Diez mil colones (art. 74 LRJCA), equivalentes, aproximadamente a setenta mil pesetas.-

diferencia alguna con relación al juicio ordinario contencioso administrativo, a diferencia de que en éste, si existe la posibilidad de apelar en alzada.

Y, finalmente, como un efecto jurídico económico se establece en el artículo 83.11, que cuando la resolución final fuere favorable, total o parcialmente, al contribuyente y éste se hubiere visto obligado a pagar, la Administración demandada vendrá obligada a reconocer intereses sobre la suma respectiva, desde el momento del depósito al día de su devolución. Nos parece de elemental justicia esta norma, aunque el interés reconocido, muchas veces no logra compensar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda.

6.5. Recapitulación.

Los obstáculos que encuentra el administrado en la defensa de sus derechos en materia tributaria, en vía jurisdiccional, partiendo de la regulación especial y diferente que hace la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, las podemos resumir así:

- a) Una única instancia ante el Tribunal Superior, respecto a resoluciones administrativas no tamizadas por un órgano especializado en la resolución de las controversias (materia aduanera, municipal y tributación interna, que no sea del conocimiento esta última del Tribunal Fiscal Administrativo).

- b) Definición inadecuada de los actos impugnables, al referirlos únicamente a la función de liquidación; así como no queda claro completamente (no obstante que la jurisprudencia, sí lo ha tratado de clarificar), que los reglamentos en materia tributaria se rijan por la sección especial en dicha materia.
- c) Dificultades en el acceso físico a tribunales con sede en la ciudad capital, para los contribuyentes que vivan lejos de ella.
- d) En cuanto al procedimiento, el reconocimiento del "Solve et Repete" propicia la indefensión para quien no pueda procurarse medios económicos para cubrir el pago respectivo; la disminución de los plazos en cuanto a las disposiciones, discrimina con relación a la materia tributaria, sin una justificación convincente.
- e) Y, finalmente, la imposibilidad de que se suspendan los efectos del acto o disposición impugnadas, a diferencia de lo que acontece con los actos y disposiciones administrativas en general.

De las diferencias que hemos comentado, entre el juicio ordinario contencioso administrativo y el tributario, no surge claramente la necesidad en cuanto a la exigencia de un procedimiento especial. No creemos por otra parte, que la distinta regulación de uno y otro, constituyan un obstáculo para llegar a sentencia.

Tenemos la viva impresión que la naturaleza especial de la materia tributaria, lleva más que a sostener la tesis de un procedimiento regula-

do de manera distinta del ordinario, la necesidad de que exista un tribunal constituido por entendidos en la materia.

Quizá la solución podría ser intermedia. Que el procedimiento se agilice mayormente (no como ocurre en la actualidad que la tardanza en resolver es excesiva, debido al trabajo que tiene el único tribunal competente) con relación a las discusiones de puro derecho, que son muy usuales en esta materia y cuyos litigios se refieren a la prueba que ya consta en el expediente administrativo; y que se dé opción al particular para que acuda al juicio ordinario, cuando el asunto sea más complejo y requiera de mayores pruebas que las que arroja el citado expediente, en cuyo caso, haría falta que el plazo para interponer la acción en uno u otro caso se homologue.

7. CONCLUSIONES FINALES.

El Estado de Derecho, y una manifestación propia de él: el derecho de defensa o de acceso efectivo a la justicia, no pueden existir sino se arbitra un conjunto de recursos y remedios jurídicos que garanticen al administrado, en todos los casos sin excepción, que los actos administrativos que afectan sus derechos e intereses legítimos, serán revisados por un órgano jurisdiccional, independiente.

Dicha revisibilidad de todos los actos administrativos por un órgano dependiente del Poder Judicial (o no ubicable en él), pero completamente independiente de la Administración, es la máxima garantía de sujeción de la Administración a la Ley (Principio de Legalidad y de independencia del órgano); y al realizar el Ordenamiento Jurídico -como requerimiento del Estado de Derecho- los valores supremos y asegurar los derechos fundamentales de la persona humana (concepción personalista), se cierra, así, un cuadro en el que el administrado -destinatario último de toda la función estatal- puede estar tranquilo de que se le hará justicia a sus justas pretensiones.

Pero para que la citada supeditación de la Administración tenga lugar, el cauce a través del cual ha de discurrir su actividad (procedimiento) debe encontrarse adecuada y exhaustivamente regulada (reducción de las áreas de discrecionalidad administrativa) como garantía de eficacia de su actuación y de la seguridad jurídica que experimenta el administrado para poder ejercitar su defensa.

Dicha regulación debe equilibrar dos intereses fundamentales en juego: la eficiencia de la Administración y la efectiva defensa de los derechos e intereses legítimos de los administrados.

La carencia o deficiente regulación de institutos jurídicos del Derecho Administrativo, tanto en la vía previa administrativa como en la jurisdiccional, así como la incorporación en tales vías de figuras jurídicas o la exclusión de materias sujetas a revisión jurisdiccional, niegan o

pueden conducir a negar los derechos fundamentales del administrado, al impedir que se ejercite el derecho de acceso a la justicia.

Abogamos desde las páginas del presente trabajo, que el Ordenamiento jurídico tributario costarricense, colme las lagunas legislativas (emisión de una ley de Procedimiento Administrativo y modificación fundamental de los códigos municipal, aduanero y tributario, en lo puntualizado) y reforme las leyes existentes para que se corrijan los yerros que hemos señalado.

El derecho de defensa del administrado -pieza capital del Estado de Derecho- no sólo debe reconocerse, sino que debe potenciarse, a través de una normativa que facilite al particular -y no le obstaculice- el ejercicio del mismo. Por ello, también, la incorporación de institutos jurídicos y condiciones que coadyuven a las ciudadanos a tal fin, es imprescindible como medio de paliar la enorme distancia que separa a éstos de la Administración, cuyo derecho es desigual por naturaleza.

Finalmente, abogamos porque la Administración de Justicia costarricense, cuando conozca de la materia, parta siempre del espiritualismo o antiformalismo que inspira la legislación contencioso administrativa de nuestro país, en razón de los mejores principios que la informan y del modelo que se tuvo como referencia, a los fines de que se procure entrar al fondo de los asuntos y no que por retorcidas interpretaciones, o aplicación rigurosa de las normas, no se llegue a tal estado. La vía previa administrativa al resolver sus controversias -por el paralelismo entre ambas vías

existentes en esta materia-, asimismo debe guardar igual observancia, ya que ésta puede llegar a convertirse en el valladar que impide u obstaculiza la acción del particular para dirigirse a la vía jurisdiccional.

Si el Poder Judicial ha de ser baluarte de la libertad individual y de los derechos fundamentales, los pasos previos que se han de cumplir para llegar a él -vía previa administrativa-, deben diseñarse en función de propiciar que dicho Poder llegue a conocer siempre de las impugnaciones que planteen los administrados porque de lo contrario, como dice nuestro pueblo, lo que le damos con la mano, se lo estaremos quitando con el codo.

Resumimos, dentro de la filosofía expuesta, las conclusiones específicas a las que hemos llegado al término de nuestra investigación. Los obstáculos, condicionamientos, limitaciones y dificultades que encuentra el administrado, y particularmente el contribuyente, para el acceso a la justicia administrativo tributaria en el derecho costarricense, con apoyo en la exposición hecha, se basan, en la mayoría de los casos, en una falla de carácter general de la legislación correspondiente en la materia, por la ausencia de regulación o la existencia de una normativa inadecuada de institutos jurídicos del procedimiento, que atentan contra el principio de seguridad jurídica, particularmente referido a la vía previa administrativa o la existencia de figuras que, acentúan el privilegio de la Administración, todo lo cual se evidencia a través de los siguientes casos:

- i) En los procedimientos especiales de revisión, cuya materia se encuentra inadecuadamente regulada, ya que cuando existen supuestos en los que procede una revisión (en lo municipal, a través del recurso extraordinario de revisión; en lo aduanero, únicamente, a través del supuesto de los errores aritméticos en favor del contribuyente; y en la tributación interna, exclusivamente, referido al caso de liquidaciones parciales), no se define qué casos comprende la nulidad absoluta (municipal); o sea da, algún supuesto, dentro de un plazo excesivamente reducido y en favor del particular (lo aduanero); o se encuentra instaurado, solamente, en favor de la Administración, sin que se precisen las causas (tributación interna).
- ii) Superposición de la revisión de los actos mediante el proceso de lesividad y la posibilidad de hacerlo, a través de la impugnación del acto por la Administración como un interesado más, vías que no se encuentran armonizadas;
- iii) Aplicación supletoria del Código de Procedimientos Civiles y de otras leyes, ante la ausencia de normas propias de las leyes tributarias, muchas veces no armonizables con la naturaleza especial de la materia;
- iv) Inexistencia formal, y con carácter general, de distinción entre órganos de gestión tributaria y de resolución de las controversias, encargando una y otra funciones a órganos independientes, particularmente en las materias: aduanera y municipal;

v) Como corolario de lo anterior, faltan tribunales administrativos que, como mayor garantía para los administrados, conozcan en alzada de todos los actos de gestión tributaria en vía de impugnación, que participen del carácter de independencia funcional;

vi) Inexistencia de un mecanismo de control externo sobre la actuación del Tribunal Fiscal Administrativo, como garantía de eficacia y de supeditación en su funcionamiento al Ordenamiento Jurídico;

vii) La existencia de un Comité Arancelario que conoce, exclusivamente de las controversias en materia de clasificación arancelaria, que no es garantía de independencia e imparcialidad en el desempeño de sus funciones, ya que representa intereses públicos y privados y dicho aspecto obedece el sistema de nombramiento, integración y duración del encargo. Sin que, por otra parte, se regule adecuadamente el procedimiento al cual ha de ceñir su actuación;

viii) Relacionado con el punto anterior, los actos del Comité Arancelario no pueden ser revisados por ninguna autoridad -exclusión del recurso contencioso administrativo (art. 22 CAUCA)- y a nivel centroamericano, no existe ningún organismo regional ante el cual esté legitimado el particular para comparecer en demanda de justicia y el conocimiento que hace el Consejo Ejecutivo de Integración, no surte efectos para el caso concreto, la decisión que llegare a tomar, confirmando o revocando el criterio resuelto por el Comité, sino que sus efectos rigen para el futuro;

- ix) La existencia de recursos diferentes contra algunas diligencias o contra ciertos actos, particularmente en la tributación interna y la aduanera, cuya falta de uniformidad -carente de justificación, ya que la naturaleza de los respectivos actos o diligencias tienen el mismo carácter- atenta contra el principio de seguridad jurídica;
- x) La existencia de actos inimpugnables(o firmes, como se han calificado en la exposición) desde que son dictados, debido a los tropiezos de carácter formal con los que se le hace incurrir al contribuyente, en cuanto a la tributación interna;
- xi) Dificultad en el acceso físico a los tribunales administrativos y a los jurisdiccionales, debido a la ubicación de ellos en la ciudad capital, sin que exista, como medio de atemperar ese inconveniente, mecanismos que permitan al contribuyente expresar agravios y, en general, ejercitar su defensa, en todos sus extremos;
- xii) Regulación inadecuada o carencia de regulación de los plazos para resolver, así como del instituto de las resoluciones tardías, en función del deber general de la Administración de resolver siempre -sin sujeción a un plazo, como lo ha establecido el artículo 19.2 de la LJCA- y del silencio administrativo, como institución jurídica que combatiendo la inercia administrativa, permita al contribuyente potestativamente interponer los recursos correspondientes, ya en vía administrativa, ya en la jurisdiccional; sin que, como ha dicho la Casación costarricense, caduque el derecho de accionar del administrado, si no interpone el re-

curso dentro del año, que ha fijado la Ley como límite temporal de la Administración para resolver, fuera del cual ha perdido la competencia y la potestad, sin que la resolución tardía, por otra parte, que llegare a dictar (ha dicho el Tribunal Superior) produzca el efecto de que el plazo para impugnar el acto administrativo, comience a correr a partir de él, basado en la tesis de que la caducidad es irrenunciable;

xiii) El deber de motivar todos los actos, no se encuentra, como deber general de la Administración para todos los actos, prescrito por la legislación y la precisión del alcance de tal motivación;

xiv) Falta de regulación sobre el contenido de las notificaciones con carácter general y, en otros casos, existe la notificación a través de cédulas, telegramas y otros medios, obviamente, inadecuados para incluir todos los extremos que debe contener el acto de notificación, como garantía de efectiva comunicación, en todo su alcance, del respectivo acto;

xv) Existencia de formas de notificación alternativa, a juicio de la Administración -y sin la gradación de que una rige en defecto de la otra-, que puede conducir a la más completa indefensión del contribuyente, particularmente en materia de tributación interna;

xvi) Falta de regulación adecuada sobre el deber de que todos los documentos, actos, pruebas, dictámenes, informes, etc., sean concentrados en un expediente administrativo, como medio que permita al contribi

buyente ejercitar su defensa contando con todos los elementos de juicio, que han servido de base a la resolución (garantía de eficacia) y de que lo podrá hacer con la prontitud debida;

xvii) Existencia del previo pago o "Solve et Repete" en vía administrativa (art. 176 del CAUCA) y como posibilidad en la vía jurisdiccional, que remite a las leyes especiales (art. 83.1 LJCA). como requisito condicionante de la acción procesal;

xviii) Regulación inadecuada del recurso de reposición, que se prescribe en materia aduanera, municipal y de tributación interna (que no sean los actos, respecto a los cuales cabe el recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo), no como potestativo, sino obligatorio, como requisito procesal previo al juicio contencioso administrativo;

xix) Existencia de una sola instancia en vía jurisdiccional (a diferencia de los juicios ordinarios) para los actos tributarios, hayan sido o no revisados por un tribunal administrativo en las materias: municipal, aduanera e interna. En esta última, respecto a aquellos actos que no son objeto de recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo, por la ausencia de una norma de carácter general que admite el recurso ante él sobre todos los actos de gestión tributaria;

xx) Definición inadecuada del artículo 82 LJCA, al referir únicamente los actos contra los cuales procede el recurso contencioso atributario, a aquellos producto de la función de liquidación tributaria y sin que precise, técnicamente, la inclusión de los reglamentos o disposicio

nes generales; y

xxi) Discriminación con relación a los actos tributarios, al no permi
tirse , en ningún caso, la suspensión de los efectos de ellos,
como sí ocurre con relación a los actos administrativos en general.

Nuestras recomendaciones? ... No pueden ser otras, que se supriman los odiosos privilegios existentes en favor de la Administración(y particularmente el "Solve et Repete"); la incorporación de la cláusula de la plenitud de los actos o general, para que por la forma o el fondo no se le llegue a negar al particular, la posibilidad de recurrir a la vía jurisdiccional (especialmente el caso de negación absoluta del artículo 22 CAUCA); que institutos importantes del Derecho Administrativo, como el silencio administrativo, se desarrollen, teniendo presente que su existencia en el Ordenamiento, obedecen a la necesidad de dotar de adecuadas garantías al particular, frente a la ausencia de actuación por parte de la Administración; que se facilite el acceso físico a los tribunales administrativos y jurisdiccionales a los particulares, a través de mecanismos que lo propicien; y, en fin, a través de la existencia de una normativa clara y técnicamente elaborada, que colme las lagunas existentes en la legislación tributaria costarricense de hoy; y que cree una nueva normativa, que introduzca institutos inexistentes en nuestro medio, concebidos por la doctrina en función de la defensa de los derechos de los particulares y que corrija las deficiencias formales en los existentes.

Para llevar adelante todas estas sugerencias, no queda a nuestro juicio, sino la posibilidad de modificar los tres cuerpos de leyes existentes -y otros conexos, no aludidos-. en la materia objeto de estudio, a los fines de unificar en un solo cuerpo -el Código Tributario Nacional- los elementos comunes y de aplicación general en esta materia. Creemos, por otra parte, que el propio Código citado, puede contener -así como lo contiene la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa- secciones especiales de regulación especial, que se requiere hacer en ámbitos tributarios específicos, atendiendo a la particularidad de cada materia.

Sería incompleta una obra como la que estimamos debe emprenderse, sin que se apruebe una Ley General sobre el procedimiento administrativo (la Ley General de la Administración Pública, cuyo proyecto de Ley, sigue durmiendo en los archivos legislativos en Costa Rica); que permita acudir a ella, y no al Código de Procedimientos Civiles y a otras leyes, que son extrañas a la naturaleza especial de la materia, en ausencia de normas expresas de la legislación, que regula específicamente el procedimiento tributario.

La clarificación, finalmente, y la rectificación y desarrollo en otros casos de las normas especiales contenidas en la LRJCA, creemos que cierran el cuadro de modificaciones legislativas que deben hacerse para su operar deficiencias y lagunas, que a través de nuestro estudio, hemos puntualizado.

Como hemos dicho desde un principio: si, al menos, podemos crear la inquietud sobre la necesidad urgente del cambio en el sentido que hemos apuntado y si dicho movimiento se transforma en una fructífera toma de conciencia, que impulse la transformación del orden de cosas existente, estaremos satisfechos y compensados a plenitud en nuestro empeño.

Ya para terminar, creemos que la obra no puede ser, como suele ocurrir en nuestro medio, un nuevo "parche" (solución mediatizada, que en igual sentido está transformando la mentalidad del costarricense, a fuer de resolver a medias las cosas), sino la solución integral de un problema, que si bien, no conducirá a la realización de la justicia sustantiva del sistema tributario, al menos dentro del existente, pueda el administrado tener derecho a que se le juzgue por quien, dentro de nuestra organización jurídica básica, tiene a su cargo la función respectiva.

Este estudio ha versado, fundamentalmente, sobre los obstáculos (unos superables y otros del todo insuperables), que presenta el Ordenamiento Jurídico al contribuyente para defenderse de la acción abusiva, arbitraria o ilegal de la Administración.

Démosle contenido al principio constitucional de que "nadie podrá ser condenado sin antes haber sido oído y convencido en juicio". Barramos los obstáculos y franqueemos las barreras que se le han puesto al contribuyente en su camino, para que pueda ejercitar su defensa.

Poder: no temas si tienes la razón y apoyo en la norma jurídica que su
jeta tu acción; pon a prueba tu actuación sometiendo todos tus actos ad
ministrativos a la revisión jurisdiccional; si has cometido yerros es la
oportunidad que tienes de que se rectifiquen; así te verás fortalecido.
Y al erigirte en respetuoso del Ordenamiento Jurídico, potencias al hom
bre, último destinatario, como integrante de la colectividad, de tu ac-
tuación. De esta forma haces coincidir, autoridad y libertad en un pun
to de equilibrio; la Justicia, como fin último a alcanzar y en cuyo sen
tido deben orientarse todos tus esfuerzos.

BIBLIOGRAFIA

Doctrina:

Albiñana García-Quintana, César

Comportamiento Dilatorios de la Gestión Tributaria; Revista de Hacienda Pública Española; No.16; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

Alessi, Renato; y Stammati, Gaetano

Istituzioni di Diritto Tributario; UTET: Turín.-

Allorio, Enrico

Diritto Processuale Tributario; UTET: quinta edición; 1969; Turín.-

Antón Pérez, José

Justicia Administrativa y Sistema Tributario; Revista de Hacienda Pública Española; No.16; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

Aparicio Pesqueira, Antonio

Recursos y Garantías del Contribuyente; XII Semana de Estudios de Derecho Financiero; Madrid; 1965.-

Baena del Alcázar, Mariano

Naturaleza Jurídica del Silencio de la Administración; Revista de Estudios de la Vida Local; Enero-febrero 1962; número 121; Instituto de Estudios de Administración Local; Madrid.-

Barile, Paolo

Le Libertá nella Costituzione; Lezioni; Cedam; Casa editora; Pádua; 1966.-

Barone, Giuseppe

L'Intervento del Privato nel Procedimento Administrativo; Giuffré; Casa editora; Milán; 1969.-

Berliri, Antonio

Corso Istituzionale di Diritto Tributario; Volumen primero; Milán; Giuffré; 1974.-

Cañada Garmendía, Javier

Reforma de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; Reseña Parlamentaria; Revista Crónica Tributaria; No.4; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

Carbone, Sergio

Organi Comunitari, controllo di legittimitá e soggetti; Studi e pubblicazioni della Rivista di Diritto Internazionale privato e processuale No.10; ediciones Cedam; Pádua; 1973.-

Carnelutti, Francesco

Studi di Diritto Processuale; Volumen tercero; casa editoria CEDAM; Pádua; 1939.-

Carretero Pérez, Adolfo

El Principio de Economía Procesal en lo Contencioso-Administrativo; Revista de Administración Pública 65; 1971; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Cátedra del profesor Eduardo García de Enterría

Apuntes de Derecho Administrativo 1o. Tomo I; 1974-1975; Madrid.-

Cervera Torrejón, Fernando

Un giro trascendental del Tribunal Supremo en materia de "Solve et Repete"; Revista Crónica Tributaria; No.10; 1974; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

La Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en materia de "Solve et Repete"; Revista Crónica Tributaria; No.5; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

Clavero Arévalo, Manuel Francisco

Consideraciones generales sobre la vía gubernativa; en "Estudios dedicados al profesor García Oviedo"; Volumen I; Derecho Administrativo; Sevilla; 1954; Publicaciones de la Universidad de Sevilla; GEHA.-

El Problema del Previo Pago en la reciente jurisprudencia; Revista de Administración Pública 41; 1963; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Jurados Fiscales y Jurisdicción Contencioso Administrativa; Revista de Administración Pública No.39; 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Cobau, Omero

Il Contenzioso; Le Imposte della Riforma; ediciones culturales internacionales de Génova; Instituto de Ciencias Económicas y Financieras; Facultad de Jurisprudencia; Universidad de Génova; 1974.-

Cocivera, Benedetto

La Nuova Disciplina del Contenzioso Tributario; Giuffrè; Milán; 1973.-

Cordero Torres, José María

La Ley de Enjuiciamiento Civil como supletoria del procedimiento contencioso administrativo; Revista de Administración Pública 27; 1958; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Corella Monedero, José-Mario

La obligación de la Administración de dictar resolución expresa posibilidades de la reclamación de queja; Revista de Estudios de la Vida Local; Instituto de Estudios de la Administración Local; No.183; 1974; Madrid.-

Cortez Domínguez, Matías

Ordenamiento Tributario Español; Editorial Tecnos; Madrid; Segunda Edición; 1970.-

Chiovenda, Giuseppe

Ensayos de Derecho Procesal Civil; E.J.E.A. Buenos Aires; II; 1949.-

Instituciones de Derecho Procesal Civil; Tomo II; Editorial Revista de Derecho Privado; 1940; Madrid.-

De Mendizábal Allende, Rafael

Significado actual del principio del "solve et repete"; Revista de Administración Pública No.43; 1964; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Duverger, Maurice

Hacienda Pública; Bosch; Casa Editorial; Barcelona; 1968.-

Entrena Cuesta, Rafael

El principio de igualdad ante la ley y su aplicación en el Derecho Administrativo; Revista de Administración Pública No.37; 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Curso de Derecho Administrativo; Segunda edición; Editorial Tecnos S. A.; 1966; Madrid.-

Curso de Derecho Administrativo; Editorial Tecnos S. A.; Madrid; 1970.-

Falsitta, Gaspare

Lezioni sulla Riforma Tributaria; Pádúa; Cedam; 1972.-

Fernández Rodríguez, Tomás Ramón

Silencio Negativo, actos firmes y actos confirmatorios; Revista de Administración Pública No.53; 1967; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Fiorini, Bartolomé A.

Manuel de Derecho Administrativo; Editorial La Ley ; Buenos Aires-Argentina; Segunda Parte; 1968.-

García de Enterría, Eduardo

El principio de la interpretación más favorable al derecho del administrado al enjuiciamiento jurisdiccional de los actos administrativos; Revista de Administración Pública; 1963; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

La Doctrina de los Actos propios y el sistema de lesividad; Revista de Administración Pública No.20; 1966; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

La lucha contra las inmunidades del poder en el Derecho Administrativo (poderes discrecionales, poderes de gobierno, poderes normativos). Revista de Administración Pública No.38; 1962; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Revolución francesa y administración contemporánea; cuadernos taurus; No.113; 1972, Madrid.-

Sobre silencio administrativo y recurso contencioso; Revista de Administración Pública No.47; 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

García de Enterría, Eduardo; y Fernández Rodríguez. Tomás-Ramón

Curso de Derecho Administrativo; Tomo I; Civitas; Revista de Occidente; 1974; Madrid.-

Garrido Falla, Fernando

La evolución del recurso contencioso-administrativo en España; Revista de Administración Pública No.55; 1968; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

La llamada doctrina del silencio administrativo; Revista de Administración Pública No.16; 1955; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Tratado de Derecho Administrativo; I; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1961.-

Tratado de Derecho Administrativo, Volumen I, Parte General, quinta edición; Instituto de Estudios Políticos; Madrid; 1970.-

Tratado de Derecho Administrativo; Volumen III; La Justicia Administrativa; primera parte; Instituto de Estudios Políticos; 1963; Madrid.-

Giannini, Achile Donato

Istituzioni di Diritto Tributario; Giuffrè; Milán; 1972; novena edición reimpresa.-

Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel

Derecho Financiero; Volumen II; Segunda edición; Editorial Depalma; Buenos Aires-Argentina; 1970.-

Gómez Ferrer, Rafael

Resoluciones tardías y conflicto de intereses privados; Revista de Administración Pública 68; 1972; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Gómez de las Rocas, Hipólito

El recurso de reposición en la vía económico administrativa; Revista Crónica Tributaria; No.2; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

González Pérez, Jesús

Comentarios al libro "Tribunales Judiciales o Tribunales Administrativos" de Jorge Tristán Bosch; Víctor P. Zavallia; editor; Buenos Aires; 1961; Revista de Administración Pública; No.8; 1952; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Derecho Procesal Administrativo; Tomos II y III; Instituto de Estudios Políticos; 1966 y 1967, respectivamente; Madrid.-

El Administrado; Publicaciones Abella; 1966; Madrid.-

El Procedimiento Administrativo; Publicaciones Abella; Madrid; 1964.-

El Proceso de lesividad; Revista de Administración Pública No.25; 1958;
Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

El Recurso de reposición previo al económico administrativo; Revista de
Hacienda Pública Española; No.16; 1972; Instituto de Estudios Fiscales;
Madrid.-

El silencio administrativo y los interesados que no incoaron el procedimien-
to administrativo; Revista de Administración Pública No.68; 1972; Instituto
de Estudios Políticos; Madrid.-

Hacienda y Proceso; Revista Crítica de Derecho Inmobiliario; año XLIV; 1968;
No.466; Madrid.-

Independencia de la potestad sancionadora de la jurisdicción penal; Revista
de Administración Pública 47; 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

La Jurisdicción Contencioso-Administrativa en Costa Rica; Separata de Revista
de Derecho Procesal; Número 111; 1966; Madrid.-

La Justicia Administrativa en Costa Rica; Revista de Ciencias Jurídicas del
Colegio de Abogados y la Universidad de Costa Rica; No.24; Tomo II; San José-
Costa Rica; 1974.-

La Justicia Administrativa en España; Cuadernos Civitas; Revista de Occidente; 1974; Madrid.-

La Notificación de los actos administrativos; separata del No.12 de Documentación Administrativa; Imprenta del Boletín Oficial del Estado; 1959; Madrid.-

Los recursos administrativos; Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado; 1969; Madrid.-

Obligación del Tribunal de resolver; Notas de Jurisprudencia; Revista de Administración Pública No.10; 1953; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

González Grimaldo, Mariano-Carmelo

Potestad sancionadora y carga de la prueba; Revista de Administración Pública No.53; 1967; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

González Navarro, Francisco

Procedimiento administrativo y vía administrativa; Revista de Administración Pública No.51; 1966; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Grementiere, Valerio

II processo comunitario, principi e garanzie fondamentali; Milán; Giuffré; 1973.-

Guasp, Jaime

Derecho Procesal Civil; Tomo I; Instituto de Estudios Políticos; Madrid;
1968; Tercera Edición.--

Giucciardi, Enrico

La giustizia amministrativa; tercera edición; Pádua; Cedam, casa editora;
1957.-

Guaita, Aurelio

El Procedimiento Administrativo en España; Revista de Estudios de la Vida Local; Instituto de Estudios de Administración Local; No.183; 1974; Madrid.-

Lavagna, Carlo

Istituzioni Di Diritto Pubblico; Volumen Segundo; UTET; Turín; Italia; 1970.-

La Costituzione Italiana Commentata con le decisioni della Corte Costituzionale; UTET; Turín; 1970.-

Lavilla, Alsina

La revisión de oficio de los Actos Administrativos; Revista de Administración Pública No.34; 1961; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Legaz y Lacambra, Luis

Filosofía del Derecho; Segunda Edición; Bosch casa Editorial; Barcelona; 1961.-

Martín Delgado, José María

El procedimiento de Declaración de Lesividad; Revista de Hacienda Pública Española No.16; 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

Martín Oviedo, José María

La Decadencia de la Regla "Solve et Repete" y la Doctrina del Consejo de Estado ; Revista de Administración Pública No.58, 1969; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Martín Retortillo, Lorenzo

El genio expansivo del Estado de Derecho; Revista de Administración Pública; No.47; 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Micheli, Gian Antonio

Corso Di Diritto Tributario; UTET: Turín; Segunda Edición; 1947.-

Militerni, Innocenzo; Vella , Antonio

Il Nuovo contenzioso Tributario; Jovene Editor; Nápoles; 1974

Moretti, Gian Carlo

La Motivazione Nell'Accertamento Tributario; Cedam; Casa Editoria; Pádua; 1969.-

Moschetti, Francesco

Il Principio Di Capacità Contributiva ; Casa editora Cedam; Pádua; 1974.-

Mortati, Costantino

Istituzioni Di Diritto Pubblico; I y II; Cedam; Pádua; 1969; Octava Edición.-

Mosquera Sánchez, Luis

El Poder Judicial en el Estado de nuestro tiempo; Revista de Administración Pública, No.46; 1965; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Nieto, Alejandro

El Procedimiento Administrativo en la Doctrina y la Legislación Alemanas;
Revista Administración Pública No.32; 1960; Instituto de Estudios Políticos;
Madrid.-

La Inactividad de la Administración en el recurso contencioso Administrativo;
Revista de Administración Pública No.37; 1962; Instituto de Estudios Políticos;
Madrid.-

Los Orígenes de lo Contencioso Administrativo en España; Revista de Administración Pública No.50; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Problemas Captales del Derecho Disciplinario; Revista de Administración Pública No.63; 1970; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Ortiz Ortiz, Eduardo

Los Privilegios de la Administración Pública, Separata de la Revista "Ciencias Jurídicas; No.23; Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica, Costa Rica.-

Prólogo a la Monografía "La Justicia Administrativa en Costa Rica del Profesor Jesús Gonzáles Pérez; Revista Ciencias Jurídicas; No.24; Tomo II; San José, Costa Rica; 1974.-

Parada Vázquez, José Ramón

Derecho Administrativo, Derecho Privado, Derecho Garantizador; Revista de Administración Pública No.52; 1967; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

El Poder sancionador de la Administración y la Crisis del Sistema Judicial Penal; Revista de Administración Pública No.67; 1972; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Privilegio de la Decisión Ejecutoria y Proceso Contencioso; Revista de Administración Pública; No.55; 1968; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Peña Hernando, Edesio

El Alcance del Principio "Solve et Repete". El Gravamen del Interés del Precio aplazado en las Compra-ventas. Comentario Jurisprudencial. Revista Crónica Tributaria; No.11; 1974; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid.-

Pera Verdaguer, Francisco

Comentarios a la Ley de lo Contencioso Administrativo; Tercera Edición; Bosch Casa Editorial S. A.; Barcelona; 1974.-

Pérez de Ayala, José Luis

Las Ficciones en el Derecho Tributario; Editorial de Derecho Financiero;
1970; Madrid.-

Prieto-Castro y Ferrándiz, Leonardo

La Administración de Justicia; Separata de la Revista de Derecho Procesal
Iberoamericana; Número IV; 1974; Madrid.-

Radbruch, Gustavo

Filosofía del Derecho; Cuarta Edición; Editorial Revista de Derecho Privado;
1959; Madrid.-

Ramallo Massanet, Juan

Seguridad Jurídica, Jurados Tributarios y Recursos de Agravio; Revista de
Hacienda Pública Española; Instituto de Estudios Fiscales; No.21; 1973;
Madrid.-

Redenti, Enrico

Diritto Processuale Civile; I Giuffré; 1957; Milán.-

Riofrío Villagómez, Eduardo

El Contencioso Tributario; Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pú-
blica; Volumen XVI; No.62; 1966; Editorial de Derecho Financiero; Madrid.-

Rodríguez Moro, Nemesio

Las notificaciones Defectuosas; Revista de Administración Pública No.31; 1960; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Rodríguez Vázquez de Prada, Valentín

La Interpretación Jurisprudencial del "Solve et Repete" y la Ley 10/1973, de 17 de marzo, de Revisión de la Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa; Revista de Administración Pública No.75; 1974, Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Romani Biescas, Arturo

Improcedencia del recurso de Reposición, previo al Contencioso, contra Resoluciones Económico Administrativas; comentarios; Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública; No.113; 1974; Madrid.-

Royo Villanova, Segismundo

El Procedimiento Administrativo como garantía Jurídica; Revista de Estudios Políticos; No.48; 1949; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Rowat, Donald C.

El Ombudsman; Fondo de Cultura Económica; México; 1973

Sáinz de Bujanda, Fernando

Hacienda y Derecho; I; Instituto de Estudios Políticos; 1955; Madrid.-

Hacienda y Derecho; II; Institutp de Estudios Políticos; 1962; Madrid.-

"Presentación" a los temas contenidos en la Revista de Hacienda Pública Española No.16, 1972; Instituto de Estudios Fiscales; Ministerio de Hacienda; Madrid.-

Sáinz Moreno, Fernando

La Reformatio en Peius en Materia de Contrabando; Revista de Administración Pública; No.76; Instituto de Estudios Políticos; 1975; Madrid.-

Sánchez Agesta, Luis

Estado de Derecho y Ordenamiento Tributario; XII Semana de Estudios de Derecho Financiero; Editorial de Derecho Financiero; Madrid; 1965.-

Sánchez Serrano, Luis

Declaración de nulidad y anulación, de oficio, de actos dictados en materia tributaria; Revista de Hacienda Pública No.16; Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1972.-

Sandulli, Aldo M.

Manuale di Diritto Amministrativo I; Jovene; Nápoles; 1973; Décima Edición reimpresa.-

Manuale di Diritto Amministrativo; II; Undécima edición; Nápoles; Casa Editora Jovene; 1973.-

Manuale di Diritto Amministrativo; XII edición; Jovene editor; Nápoles; 1974.-

Santamaría Pastor, Juan Alfonso

Sobre el carácter expansivo de la jurisdicción contencioso administrativa; comentario de Jurisprudencia; Civitas; Revista Española de Derecho Administrativo; No.1; 1974; Editorial Revista de Occidente S. A.; Madrid.-

Un paso adelante en la extinción del "Solve et Repete"; Comentarios de Jurisprudencia; Civitas Revista Española de Derecho Administrativo; No.2; 1974; Editorial Revista de Occidente S. A.; Madrid.-

Seminario de Derecho Financiero

Notas de Derecho Financiero; Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid; Director Fernando Sáinz de Bujanda; Artes Gráficas Benzal; Tomo I; Madrid 1968-1972.-

Serrano Guirado, Enrique

El recurso contencioso administrativo y el requisito de que la resolución cause estado; Revista de Administración Pública; No.10; 1953; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

El requisito del previo pago en el recurso contencioso administrativo en materia fiscal, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública; Editorial de Derecho Financiero; Volumen II; número 5; 1952; Madrid.-

El trámite de audiencia en el procedimiento administrativo; Revista de Administración Pública No.4; 1951; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

La Notificación de los Actos Administrativos en la Jurisprudencia; Revista de Administración Pública No.1; 1950; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Las formas de notificación de los actos administrativos; Notas de Jurisprudencia; Revista de Administración Pública No.2; 1950; Instituto de Estudios Políticos; Madrid.-

Serrera Contreras, Pedro Luis

Lo Económico-administrativo: Historia y Ambito; Publicaciones del Instituto "García Oviedo"; Sevilla-España; 1966.-

Tosato, Gian Luigi

I Regolamenti delle Comunità Europee; publicaciones del Instituto de Derecho Internacional de la Universidad de Roma; Milán, Giuffré; 1965.-

Turpín Vargas, José

La inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo por falta de previo pago; Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública; Editorial de Derecho Financiero; Volumen XXIII; No. 108; 1973; Madrid.-

Virga , Pietro

La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione;
Giuffr ; Milán; 1971.-

Vitta, Edoardo

La influencia del Derecho Público interno sobre las Organizaciones Europeas;
Cuadernos de la Cátedra "Dr. James B. Scott", Universidad de Valladolid;
1968; Gráficas Andrés Martín S. A..-

LEGISLACION

Costarricense:

Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA)

Código Civil

Código Municipal

Código de Procedimientos Civiles

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Constitución Política de Costa Rica

Ley de Impuesto sobre la Renta

Ley Orgánica del Poder Judicial

Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Reglamento al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (RECAUCA)

Reglamento del Comité Arancelario

Tratado General de Integración Económica Centroamericana

Española:

Fuero de los Españoles de 17 de julio de 1945 (Ref. Ley de 10 de enero de 1967)

Ley General Tributaria

Ley Orgánica del Estado de 10 de enero de 1967

Ley de Principios del Movimiento Nacional de 17 de mayo de 1958

Ley de Procedimiento Administrativo

Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas.

Otros países:

Costituzione della Repubblica Italiana

Legge di Riforma Tributaria italiana

Ley Fundamental de la República Federal de Alemania